

**INEQUIDAD Y DESIGUALDAD EN EL SECTOR
TURISMO CULTURAL
UN ANÁLISIS DE LA REFORMA AL ESTATUTO
TRIBUTARIO (LEY 2068 DE 2020)**

Facultad de Derecho
Universidad Autónoma Latinoamericana



**INEQUIDAD Y DESIGUALDAD EN EL SECTOR TURISMO
CULTURAL
UN ANÁLISIS DE LA REFORMA AL ESTATUTO TRIBUTARIO (LEY
2068 DE 2020)**

Autores

Mateo Londoño Muñoz
Danilo Díaz Agudelo

Asesor del trabajo de grado
Richard Alberto Serna Maya
Diciembre 2021

Facultad de Derecho
Universidad Autónoma Latinoamericana

RESUMEN

El presente trabajo es el análisis de la aplicación de los principios constitucionales tributarios de equidad e igualdad, en el párrafo 5 del artículo 240 del estatuto tributario, a partir de la reforma que le hace la Ley 2068 de 2020. Esta modificación plantea una reducción del impuesto anual sobre la renta del 32% al 9%, y se encuentra sujeta al cumplimiento de requisitos de difícil cumplimiento para todos los actores relevantes del turismo cultural; este pretende el desarrollo sostenible de las regiones que tiene como economía la explotación de sus culturas, los ecosistemas que habitan, los conocimientos ancestrales y los servicios basados en el desarrollo intelectual tal como lo presenta y lo promueve la política de economía naranja. Con esta investigación se busca encontrar una respuesta clara y concreta del por qué y del cómo se dejan de aplicar los principios constitucionales de equidad e igualdad dentro de la ley 2068 de 2020 que modifica la ley general del turismo y que reforma al Estatuto Tributario en el párrafo 5 del artículo 240, modificación que sería trascendental para el desarrollo del turismo cultural dentro de la economía naranja si no dejara de lado los principios constitucionales tributarios de equidad e igualdad frente a integrantes y actores que hacen parte fundamental del turismo cultural.

Palabras clave: Principio de equidad, Principio de Igualdad, Economía Naranja, Turismo Cultural, Estatuto Tributario.

ABSTRACT

This work is the analysis of the application of the constitutional tax principles of equity and equality, in paragraph 5 of article 240 of the tax statute, from the reform made by Law 2068 of 2020. This amendment proposes a reduction of the annual income tax from 32% to 9%, and is subject to compliance with requirements that are difficult to meet for all relevant actors of cultural tourism; this aims at the sustainable development of the regions whose economy is based on the exploitation of their cultures, the ecosystems they inhabit, ancestral knowledge and services based on intellectual development as presented and promoted by the orange economy policy. This research seeks to find a clear and concrete answer as to why and how the constitutional principles of equity and equality are not applied in the law 2068 of 2020 that modifies the general law of tourism and reforms the Tax Statute in paragraph 5 of article 240, a modification that would be transcendental for the development of cultural tourism within the orange economy if it did not leave aside the constitutional tax principles of equity and equality for members and actors that are a fundamental part of cultural tourism.

Keywords: Equity Principle, Equality Principle, Orange Economy, Cultural Tourism, Tax Statute.

Introducción	1
Principios constitucionales tributarios	3
Igualdad	4
Equidad	6
Progresividad y eficiencia	7
Económica Naranja y turismo cultural	10
Concepto	10
Composición de la Economía Naranja	11
Base Constitucional para la Economía Naranja en Colombia	11
Turismo cultural	13
El Turismo en Colombia	14
DESIGUALDAD E INEQUIDAD TRIBUTARIA EN EL TURISMO	16
LEY 2068 DE 2020	16
Desigualdad e inequidad en el párrafo 5	26
Justificación de la norma	28
La cultura de la desigualdad	28
Normas preferenciales: desigualdad e inequidad	29
Inaplicabilidad de los principios constitucionales del derecho tributario	29
Vía de solución a la inequidad planteada a la aplicación de la ley de crecimiento económico en el turismo en Colombia	30
Acción de inconstitucionalidad	31
Excepción de constitucionalidad- ponderación de los principios en la ley tributaria	32
Instrumento de ponderación	32
Conclusión	33
Bibliografía	37

Lista de tablas

v

Tabla 1. Equidad vertical y horizontal 8
Tabla 2. Disminución en tarifa de renta. 16
Tabla 3. Parágrafo 5: comparativa. 20

El objetivo general del presente trabajo monográfico se centró en el análisis de la aplicación de los principios constitucionales tributarios de equidad e igualdad en la modificación al parágrafo 5 del artículo 240 del estatuto tributario, a partir de la expedición de la Ley 2068 de 2020 por la cual se modifica la ley general del turismo, que sería un gran aporte en la construcción y fortalecimiento del turismo cultural dentro de la economía naranja si lograra fundarse en los principios del derecho tributario contenidos en la constitución, y es de aquí donde parte el sentido de la pregunta problematizadora, ¿son aplicados los principios constitucionales tributarios en el parágrafo 5 del Art 240 del Estatuto Tributario modificado por la ley 2068 de 2020 para el desarrollo del turismo cultural dentro de la económica naranja?; para lograr resolverla y en cumplimiento de los objetivos específicos, se realizó un diseño capitular resumido de la siguiente manera:

En un primer capítulo se presenta una aproximación conceptual de los principios constitucionales de igualdad y equidad, su relevancia y su aplicación en la legislación colombiana y específicamente en el derecho tributario; jurídicamente los principios se convierten en el fundamento de las normas, y cómo se logra evidenciar en el trabajo, la Constitución y las leyes colombianas basan el comportamiento, los límites de alcance, así como la aplicación y el cumplimiento de las normas, los principios son normas fundamentales del derecho colombiano no implícita sino explícitamente ya que son parte del derecho natural colombiano no encontrado taxativamente como una norma propia sino siendo parte natural de estas.

Se aborda un segundo capítulo que enseña la caracterización de la política de economía naranja, que busca mediante un modelo de desarrollo económico fomentar la diversidad cultural y la creatividad como pilares de transformación social y económica del país aprovechando los recursos de las regiones, denominado turismo cultural, es importante entender lo que busca este modelo económico ya que a partir de esta concepción se desarrollan algunas de las políticas sobre el turismo cultural, como lo es la ley 2068 de 2020 Por el cual se modifica la Ley General de Turismo y se dictan otras disposiciones; finalizando con un tercer capítulo dedicado al examen de las condiciones de desigualdad e inequidad hacia los actores de turismo cultural, de acuerdo con las prescripciones normativas (parágrafo 5 del artículo 240 del estatuto tributario), a partir de la expedición de la Ley 2068 de 2020, ya que reducir de manera injustificada los impuestos de quienes tienen mayor capacidad económica, o tener aristas tan imprácticas en la supuesta búsqueda del desarrollo del turismo cultural en nuestro país, como son los requisitos que están en el parágrafo 5, no son viables para cumplir los principios tributarios, porque se perjudica dentro del mismo a aquellos que no pueden solventar los requisitos antes planteados, y beneficiando a quienes pueden y tiene una mayor capacidad de ingresos, de igual manera se obvia a aquellos que hacen parte fundamental de la cadena del turismo en nuestro país, sin ser tenidos en cuenta para participar de este incentivo dentro el mismo desarrollo económico.

La pretensión principal de esta monografía y su justificación, se dan en razón de la importancia del análisis de los principios instituciones frente a legislación tributaria y como su implementación en una política económica puede afectar de forma directa e indirecta a los partícipes y a quienes conforman el turismo cultural en Colombia, partiendo de la base es necesaria la comprensión de los principios constitucionales, de la política de economía naranja y de aquellos que se ven afectados de forma positiva o negativa por su implementación y como una

idea de desarrollo mal implementada puede generar discordias con los principios de la constitución y del derecho tributario afectando de igual manera derechos fundamentales.

Es por esto, que se trata de un estudio cualitativo con enfoque descriptivo, enmarcado en una monografía de análisis jurídico, cuya delimitación conceptual ha permitido la obtención de resultados tendientes a cumplir los objetivos¹ y suscitando reflexiones desde praxis propia del derecho público. Para cumplir con tal diseño, se realizaron las siguientes actividades: selección y análisis de la información (doctrina: textos especializados), síntesis de jurisprudencia de los tribunales de cierre (Corte Constitucional y Corte Suprema de Justicia), síntesis y análisis de la legislación y el reglamento sobre el tema.

En sentido general, se indagó por la posición de diversos autores en torno a la definición de los principios tributarios, los cuales deben irrigar la aplicación de las recientes conceptualizaciones sobre economía naranja, sus caracterizaciones, así como la inclusión del turismo cultural como uno de sus componentes desde la perspectiva normativa.

Adicionalmente, la base metodológica avanzó hacia un sondeo de los diferentes actores del turismo cultural en Colombia de cara a realizar un sondeo de ingresos de los mismos, ello de cara a determinar si -en atención a los postulados del Estado Social de Derecho que se plantea desde el artículo 1 de la Constitución Política-, se cumplen los principios de equidad e igualdad tributaria, realizando un cuestionamiento o exhorto al legislador en cumplimiento al mandato programático, en atención a su función legislativa.

La monografía ha permitido a sus autores formar y afianzar su conocimiento en temáticas que llevan a la aplicación de los fundamentos constitucionales, los mandatos programáticos de optimización o principios, su aplicación material y al conocimiento del desarrollo legislativo en la materia.

Se encontraron algunas limitaciones, tales como la escasa bibliografía respecto al término economía naranja en Colombia, la tensión que supone acogerlo como tema de estudio el régimen económico por su escasa utilización dentro del régimen tributario e incluso la pasividad de sus destinatarios finales respecto a los incentivos.

¹ Es preciso anotar que cada capítulo responde a un objetivo específico, a saber: 1) Realizar una aproximación conceptual de los principios constitucionales de igualdad y equidad y su aplicación en la legislación colombiana; 2) Caracterizar la política de economía naranja, su propuesta sobre el turismo cultural y los actores relevantes y 3) Examinar las condiciones de desigualdad e inequidad hacia los actores de turismo cultural, de acuerdo con las prescripciones normativas (parágrafo 5 del artículo 240 del estatuto tributario, a partir de la expedición de la Ley 2068 de 2020)

Para lograr un análisis sobre la aplicación de los principios constitucionales en materia tributaria en primer lugar se hace necesario realizar una aproximación al concepto básico de los principios² de igualdad y equidad tributaria en la legislación colombiana. Esto no tiene un mero valor funcional, por el contrario, debe ser una muestra inequívoca de su entendimiento e importancia dentro del ordenamiento jurídico colombiano.

Los principios tienen la capacidad de juzgar de manera razonable el desino y fortuna del derecho, son los que delimitan la aplicación y el alcance del ordenamiento jurídico, así como la necesidad y urgencia de modificar o crear una norma. Los principios se convierten en criterios de validez y en las principales herramientas para legitimar el poder del Estado

Es así como en el ordenamiento jurídico colombiano los principios dejan de ser una norma auxiliar a un criterio constitucional y resurgen como normas y derechos fundamentales, en tanto son de obligatorio cumplimiento en el desarrollo legislativo.

En Colombia, los principios tributarios de igualdad y equidad se encuentran establecidos en el artículo 363 de la constitución política de 1991. Allí se hace referencia a tres principios básicos: equidad, eficiencia y progresividad, que de forma obligatoria deben ser aplicados por el Estado al momento de la creación y ejecución de las normas tributarias.

Por otro lado, el numeral 9 del artículo 95 refiere como responsabilidad de los colombianos el cumplimiento de la contribución, para efectos de financiar y mantener los gastos del Estado, siempre entendiendo que se debe hacer acorde a la justicia y la equidad. De manera que los principios constitucionales que rigen el derecho tributario son la equidad, la eficiencia y la progresividad, adicional al principio de igualdad como derecho fundamental que aplica a todo el sistema normativo de Colombia.

Los principios pasan de ser considerados normas auxiliares a la Ley, a criterios de constitucionalidad de esta; fungen, junto a los derechos fundamentales, de principales criterios de validez material; ayudan a la consecución de la plenitud del ordenamiento jurídico; complementan el modelo de normas tipo regla y, dada su naturaleza y funciones, son considerados normas pertenecientes al bloque de constitucionalidad (Estrada, 2016, p.53).

Los principios se convierten en mandatos de optimización, a diferencia de las reglas que son mandatos definitivos. Los principios apuntan a guiar la construcción de las reglas, son los que determinan el camino correcto para que la normativa no sea contraria a los propósitos de Estado Social de Derecho, mientras que las reglas plantean de forma explícita una conducta y de esta se desprende una consecuencia. Bajo sendas consideraciones, los principios de igualdad y equidad tributaria son la guía que debe ser atendida por el legislador en la creación de la normativa de impuestos y rentas en Colombia.

² Los principios constituyen el fundamento de todo sistema, se convierten en la columna vertebral que permite la construcción de este haciendo posible su funcionamiento.

En primer lugar, el principio de igualdad es considerado también un derecho fundamental³ protegido por la constitución y la ley, siendo de gran importancia dentro del desarrollo de los fines esenciales del Estado Social de Derecho. En su núcleo esencial se tiene que todos los colombianos son distinguidos de forma imparcial, sin distinción alguna, sin importar creencia, sexo o cualquier otro motivo. La igualdad define que todas las personas gozan de la misma condición y provienen de la misma naturaleza. Podría pensarse que la igualdad no existe en cuanto a que todas las personas tienen diferencias de pensamiento, de credo, de condición física o sexual, pero es por esto por lo que la igualdad se predica en cuanto al trato en las relaciones y no sobre el desarrollo interior de cada persona.

Al respecto, la Corte Constitucional en reiteradas sentencias ha manifestado y aclarado que la igualdad es un concepto de carácter racional, de ahí que siempre en su aplicación de apele a la razón cuando se valoran las cargas tributarias. “Las situaciones de igualdad o desigualdad entre las personas o los supuestos -no son nunca absolutas sino siempre parciales, esto es, desigualdades o igualdades desde cierto punto de vista-” (CCC, 2021, C-507). La Corte Constitucional expone que no es necesario una ecuación, una fórmula o método matemático o mecánico que permita individualizar las diferencias y tratarlas por separado con un régimen jurídico personalizado, por el contrario, indica que la subjetividad en el proceso de razonamiento sobre la igualdad debe atender las diferencias de forma similar, abreviando las relaciones sociales siempre que exista causa justificada y criterio razonable en la norma que puede parcialmente transgredir el principio de igualdad.

Dentro de este contexto, la misma Corte ha afirmado que en el ordenamiento jurídico la aplicación del principio de igualdad conlleva dos dimensiones, una formal y otra material. La dimensión formal se refiere a la positivización de este en la norma, esto es la consideración del principio de igualdad en el ordenamiento jurídico, o, dicho de otro modo: la aparición de este en el derecho sustantivo, su tratamiento en la ley, lo que deviene en una aplicación común para todos destinatarios de la norma. Ahora bien, el material del principio de igualdad se refiere, dentro del derecho procesal, a su aplicación efectiva y cierta en la generación de políticas que favorezcan a grupos excluidos y de minorías. “En estos términos, el principio de igualdad exige que los derechos, los privilegios, los deberes y las cargas, se distribuyan de manera justa y equitativa entre los individuos” (CCC, 2014, C-114).

Ahora bien, la igualdad constitucional indica que todos tenemos los mismos derechos y las mismas obligaciones tal como se manifiesta en el artículo 13 superior y, al mismo tiempo y como se mencionó anteriormente, atribuye una carga a el Estado respecto a generar las condiciones propicias de la atención a grupos marginados.

³ Un derecho fundamental es un atributo legal de carácter irrenunciable y alienable, de máxima protección que tiene un individuo ante un Estado, es de máxima protección por encontrarse protegido tanto por la constitución del país como de las normas internacionales. En Colombia la protección de los derechos fundamentales se hace imperativa en razón de su organización política como social de derecho, de este modo la fuente de la constitución política de Colombia son los derechos fundamentales y las obligaciones de cada individuo.

La igualdad como principio es un elemento de orientación para un Estado Social de Derecho, este, de forma general, indica que quienes están dentro de una misma situación fáctica deben recibir un trato similar entre ellos, es decir con igualdad, y deben existir tantas formas de trato como condiciones de hecho⁴.

Por jurisprudencia se ha definido que existen cuatro (4) aristas en la igualdad. La primera es el trato idéntico en la existencia de elementos idénticos, la segunda una orden de trato diferente con la no existencia de circunstancias comunes, el tercero es un trato similar, refiriéndose a la coexistencia de hechos diferentes y semejantes siendo estos últimos los más prevalentes, y el cuarto se relaciona con un trato similar con prevalencia en las diferencias. En este contexto, el Estado funge como garante de las funciones públicas y en desempeño de éstas debe distribuir de manera equitativa las cargas derivadas de la legislación.

En materia tributaria, lo que se persigue es que la contribución del tributo sea uniforme con paralelismo⁵, que el aporte económico al estado sea equivalente entre quienes deben asumir la carga y que los impuestos sean los mismo.

En particular, la igualdad tributaria busca que la carga de asumir el pago de impuestos sea ecuánime, es decir, con justicia, imparcialidad y semejanza. El tributo en igualdad es el mismo no en proporción sino en aplicación, por ejemplo, el impuesto anual de renta que será asumido por todos aquellos que superen un monto determinado de ingresos y de valor patrimonial- Allí, la igualdad entraría a determinar que todos aquellos que superan este monto anual de patrimonio e ingresos deben cumplir con la obligación, sin considerar si se cuenta con la capacidad de asumirla o si existe un elemento subjetivo de quien debe pagar, como el hecho de sentirse exonerado de hacerlo.

De tal suerte que la existencia del principio de igualdad no está supeditada a un sistema rígido que indica un procedimiento a seguir en cuanto a la existencia de diferencias, y que no busca que estas diferencias tengan un trato individual, por el contrario, al predicar la igualdad se establece que esas diferencias deben ser tratadas de forma unánime, con un mismo criterio y que en caso de un distanciamiento entre la norma y el principio de igualdad, se debe ponderar de forma razonable conforme a la norma que se persigue, no siendo permitida una parcial violación de la igualdad sin atender a una justificación legal o constitucional.

De manera que, aunque el legislador posea una amplia potestad para la creación y modificación de normas tributarias en el ordenamiento jurídico nacional, tal potestad tiene un límite conforme a la aplicación de la ponderación y justificación de la carga tributaria, convirtiendo a la igualdad y los principios del derecho tributario en el limitante más importante al poder impositivo del Estado en cabeza del legislador⁶.

⁴ (M.P. Maria Victoria Calle Correa, Sentencia C-178 de 2016).

⁵ El paralelismo es la igual distancia entre dos o más puntos, de manera análoga en el derecho tributario, la igual distancia entre dos puntos es evidente en la interpretación de la Corte Constitucional al afirmar que todos deben asumir las mismas contribuciones, en la misma distancia unos de otros, es decir respetando la posibilidad de soportar la carga tributaria y que de este modo existe una igualdad de condiciones que permiten la exacta contribución conforme a las capacidades económicas.

⁶ En amplia jurisprudencia la Corte Constitucional ha establecido los límites del legislador en el cumplimiento del mandato establecido en la Constitución nacional, algunos de esto fallos se encuentran en las sentencias T-422 de 1992, C-317 de 2000, C-617 de 2001, sentencia T-340 de 2010; cabe resaltar que en materia tributaria las potestades

Por la fuerza de este principio desde la conformación del sistema tributario, debe existir un límite en la imposición de cargas o beneficios injustificados por parte del legislador dentro de la normativa fiscal, a pesar de que, tienen la plena potestad en pro de asegurar el funcionamiento del aparato estatal para proponer y crear normas tributarias en relación con impuestos, la estipulación de sujetos activos y pasivos, las bases y tarifas de los tributos, conforme lo estipula la Constitución Política⁷.

De este modo, la igualdad tributaria busca que todos los que deban asumir el pago de impuestos lo hagan sin ampararse en la subjetividad, sin dividir grupos sociales conforme a sus diferencias, únicamente ponderando la necesidad y la aplicación de la norma sin afectar en su totalidad y sin justa causa el derecho fundamental y principio de igualdad, atendiendo a lo formal y material de la igualdad, así como a sus cuatro formas de aplicación, su protección constitucional, asumiendo la imposición de contribuir económicamente con el Estado y teniendo en cuenta el cumplimiento de las circunstancias que lo obligan necesariamente a pagar.

Equidad

De otro lado, existe el principio de equidad tributaria enmarcado en el numeral 9, artículo 95, de la constitución política de Colombia, que describe la obligación de los colombianos a contribuir con los gastos del Estado y del mismo Estado a fundar las normas tributarias en los principios de justicia y equidad que -según lo ha considerado la Corte Constitucional- es un desarrollo del principio de igualdad⁸. “El principio de equidad tributaria ha sido definida por la Corte como una manifestación específica del principio general de igualdad y comporta la proscripción de formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados” (CCC, 2011, C-397).

La equidad es la distribución de las cosas conforme a las necesidades de las personas, “la idoneidad subjetiva, no teórica sino real, en cuanto depende de la fuerza económica del sujeto, para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributo” (CCC, 2019, C-593), afirmación según la cual la equidad se funda en la necesidad y capacidad que tienen las personas tanto para asumir como para recibir. Se indica que desarrolla la equidad desarrolla la igualdad, en tanto esta última no asume la condición subjetiva en relación con los derechos y obligaciones de las personas; por el contrario, la equidad verifica que cada persona reciba lo que merece, lo que necesita y lo que es de su mérito.

constitucionales del legislador son más limitadas por cuenta de la afectación que se puede causar al patrimonio de los contribuyentes, generando no solo un daño económico, pudiendo perjudicar otros derechos fundamentales como el mínimo vital y la dignidad.

⁷ (M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera, Sentencia C-057 de 2021).

⁸ Se dice que es el desarrollo de la igualdad porque al aplicar la equidad en una sociedad se logra tener una igualdad de condiciones, no tan exactamente como un equilibrio económico, pero trata de poner a todos en un mismo lugar, equipara las cargas y beneficios según la abundancia que se tenga.

Para el principio de equidad es fundamental que se revise y examine los gravámenes, de acuerdo con la capacidad que tiene los usuarios de servicios o bienes de asumir dicha carga tributaria o si el estado tiene intención de crear estímulos dentro de un sector económico, al mismo tiempo que quienes puedan ser víctimas de una imposición fiscal insoportable sean exonerados del tributo exigido legamente para evitar una desproporción tributaria⁹.

No sería preciso decir, asumiendo la equidad como principio, que las personas reciban las mismas cantidades de algo, en tanto la igualdad se encarga de ellos. La equidad sugiere que debe distribuirse en porciones que permitan a todos recibir semejante beneficio. Así mismo es válido decir que la equidad busca la igualdad, en tanto la igualdad entrega el mismo derecho a recibir, pero la equidad entrega conforme a las necesidades de cada persona, llevando esto a un trato justo en contextos de desigualdad de condiciones.

Para ilustrar mejor el contexto teórico, dos personas con diferentes condiciones económicas deben asumir un mismo impuesto (igualdad), verbigracia declarar renta, pero el grado y porcentaje en que asumirán de la obligación tributaria será conforme a sus ingresos anuales (equidad). En virtud de lo anterior, aquel que tuvo más ingresos pagará el mismo impuesto que el que tuvo menos ingresos, pero será mayor el porcentaje pagado del impuesto; en otras palabras, ambos asumen el pago del impuesto, pero quien gana más deberá pagar más que aquel que percibe menos ingresos, en virtud de lo establecido por la norma. La equidad, siendo la aplicación del principio de igualdad supone la forma de trato de quienes son iguales como iguales y de forma diferente a quienes sean diferentes. “La equidad impone el respeto no sólo por las diferencias de ingreso y bienestar de los contribuyentes, sino también los mandatos de la Constitución en su conjunto, especialmente los principios derivados del Estado Social de Derecho” (CCC, 2001, C-1060A)

Se puede afirmar que la equidad tributaria es análoga a la justicia, derivando de esta que cada uno tiene el deber de asumir las consecuencias respecto a sus actos, sin hacerlo sobre efectos adversos por acciones no perpetradas.

Así las cosas, se debe entender la equidad como manifestación de la justicia a través del desarrollo del derecho, tanto como valor y como principio fundamental de la igualdad constitucional, a la vez que como componente dogmático de la constitución política de Colombia, cuyo contenido debe impregnar todas las actuaciones legales y administrativas que se derivan de su consideración constitucional.

Progresividad y eficiencia

La **progresividad** tributaria es un criterio que desarrolla el principio de equidad. La progresividad es la graduación y escalonamiento constante sobre la capacidad contributiva de las personas; hace desarrollo de la equidad toda vez que la progresividad busca el constante equilibrio en el pago de impuestos.

De manera que la progresividad se encarga de mantener el cumplimiento de la equidad. No siempre se perciben las mismas ganancias y, por ende, no siempre se debe asumir la carga rentaría de la misma manera; por tal razón la progresividad indica que a mayores ingresos mayor

⁹ (M.P. Alejandro Linares Cantillo, Sentencia C-431 de 2020)

será el porcentaje de impuesto a asumir, pero también contempla que si una persona ve reducidos sus ingresos deberá disminuir -con razón- su porcentaje de carga tributaria. La progresividad protege la distinción entre persona natural y persona jurídica, y equilibra las cargas entre estas, diferenciando en menor porcentaje de carga tributaria a la persona natural de las empresas

Por lo tanto, la progresividad - en el sentido estricto de la palabra- aplica el aumento de la carga impositiva para quienes tengan mayores ingresos, pero sugiere menos carga respecto a quienes no pueden asumir una renta alta por ingresos menores; a su vez, comporta la variabilidad en el pago del impuesto según sean los ingresos de los contribuyentes en cada vigencia fiscal. De ahí que se distinga entre equidad tributaria vertical y horizontal.

La equidad vertical puede entenderse como la diferencia perpendicular de las proporciones en los impuestos, y en esta, encajar a quienes corresponda la obligación tributaria; es decir, la diferenciación entre mayor y menor que debe tenerse en cuenta al momento de ubicar el porcentaje que corresponda según los ingresos que se tienen. Así, mientras más altos sean los ingresos mayores será la contribución y mientras menores sean estos disminuirá la obligación tributaria.

Por otro lado, la equidad horizontal persigue que todas las cargas tributarias ubiquen a los contribuyentes que tenga la capacidad y los ingresos para soportar la misma carga en un mismo nivel de forma equivalente; la equidad horizontal estipula que quienes perciban una misma cantidad de ingresos deben asumir la misma carga, esto conforme a los porcentajes sobre los cuales se liquida el impuesto y los ingresos. (ver tabla 1)

Tabla 1. Equidad vertical y horizontal

Equidad vertical	Ingresos desde (UVT)	Ingresos hasta (UVT)	Porcentaje impuesto
	0	1090	0%
	>1090	1700	19%
	>1700	4100	28%
	>4100	8670	33%
	>8670	18970	35%
	>18970	31000	37%
	>31000	En adelante	39%
Equidad horizontal			

Nota: Elaboración propia

La **eficiencia**, por otra parte, no es otra cosa que la optimización del diseño y recaudo óptimo de los impuestos, buscando que estos no generen un trauma para la economía ni para el contribuyente. De igual forma, el recaudo o mecanismo para esto debe ser eficiente, debe poder suplir las obligaciones y necesidades del Estado sin perjuicio de quienes asumen la carga tributaria.

La importancia de los principios dentro de la legislación nacional radica en que estos son asegurados dentro de la constitución política, convirtiéndolos en una norma superior en la cual se

debe fundar la acción legislativa para dar origen a leyes tributarias en Colombia. Al encontrarse como normas superiores, la Corte Constitucional ha sido enfática en afirmar que los principios son una garantía constitucional en el marco de la protección y prevención de un Estado Social de Derecho, tendiente a la ejecución de sus fines esenciales. De esta manera se puede entender que los principios constitucionales se conviertan en norma fundamental, afirmación que indica que toda norma tributaria debe fundarse en estos principios, aplicarlos y valorarlos.

En este sentido, en la promulgación de normas en materia tributaria el legislador no puede obviar ni apartarse del entendimiento y valoración de los principios constitucionales. Pese a que tiene facultades amplias en esta materia, estas no son absolutas, son limitadas, para evitar trasgredir estos principios. Al respecto, la corte ha manifestado en reiteradas ocasiones que se debe contar una justificación razonable y siempre valorando de importancia de los principios para determinar si se actúa en derecho o si se está actuando de manera arbitraria.

En particular la Corte Constitucional reconoce en el legislador la potestad de crear leyes que impongan cargas tributarias para así hacer cumplir lo ordenando por la constitución como contribución de cada ciudadano al sostenimiento económico del Estado. Esta facultad no es justificación para omitir y exceder los principios constitucionales.

El poder de imposición del Estado está vinculado a la pertenencia económica del obligado a una colectividad jurídicamente organizada, que coparticipa del éxito privado, ya que el sistema tributario tiene una pretensión constitucional de alcance ético, de manea que la distribución de la totalidad de la carga impositiva sobre los ciudadanos cumpla en si misma con un postulado de justicia tributaria. (CCC, 2001, C-1060A)

Concepto

El concepto de economía naranja aún no alcanza la edad adulta en Colombia, pues es de reciente nacimiento y puede decirse que tuvo su origen hace menos de una década; se entiende como una creación conceptual encaminada a definir e incentivar la producción cultural e intelectual con miras a generar una nueva economía o economía alternativa en la región con despliegue en el contexto de la economía de mercado. Se trata de un modelo económico de innovación propuesto por Ivan Duque Márquez y Felipe Buitrago, con el apoyo del Banco Interamericano de Desarrollo BID, pensado como instrumento para el progreso cultural, social y económico que fortalece la economía de una región.

La economía naranja se desarrolla como modelo económico cultural y sostenible, también conocido como “economía creativa” encaminado al conjunto de actividades, en el cual es protagonista la pluralidad de la cultura y el impulso a la creatividad, la cual es protegida por los derechos de propiedad intelectual, con el fin de llevar a cabo una transformación social y económica de un territorio o país, fundamentada en la creación producción y comercialización de bienes y servicios; entendiendo que dichos bienes y servicios generan valor y riqueza.

De manera que la económica naranja se sitúa dentro del modelo económico como un producto económico en pro del desarrollo sostenible de un país, basándose en la cultura, la propiedad intelectual, del ingenio y la creatividad de las personas. Esta economía creativa se encamina al afianzamiento de actividades protagonizadas por la diversidad cultural y la inventiva, buscando una transformación social y económica en un territorio determinado o en todo un país, fomentando la producción y la comercialización de actividades que nacen del ingenio.

La economía naranja busca fortalecer en gran medida la creación de mecanismos que posibiliten el impulso y desarrollo económico por medio de la cultura, el arte y la creatividad, produciendo las condiciones necesarias para la sostenibilidad de quienes desarrollan estas actividades económicas. De esta forma el intercambio cultural y la producción original de servicios y productos, dan lugar en gran escala a la adopción de esta política y de los procesos económicos que estén alineados a esta.

El intelecto, la participación ciudadana y la innovación hacen parte de este modelo, dado que permiten que el ser humano pueda demostrar habilidades personales y colectivas a fin de promover las industrias creativas. De ahí que su nombre se basa en la asociación del color naranja con la curiosidad, cultura, creatividad y la diversidad.

El presidente de Colombia Iván Duque que junto a el economista Felipe Buitrago Restrepo, crean y desarrollan el libro “La economía naranja: una oportunidad infinita”, en este plasman una idea de fortalecimiento de las instituciones que se encargan de las industrias que ejercen las economías culturales, en virtud de la falta de interés en su participación de las discusiones de estrategias para el desarrollo económico y social a nivel regional y nacional.

De manera que la economía naranja procura reforzar y fundar instrumentos que aporten a el desarrollo económico de la cultura impulsando condiciones óptimas para la sostenibilidad de las entidades que conforman la economía cultural.

Al respecto, conviene decir que esta propuesta favorece la dinámica del sector a partir del turismo como componente importante para alcanzar un crecimiento sostenible y participativo dentro de la llamada Economía Naranja.

En Colombia este modelo se encuentra regulado por la Ley 1834 de 2017 y varios decretos reglamentarios como lo son el Decreto 1935 de 2018, Decreto 2120 de 2018, la Ley 1955 de 2019 y la Ley 2010 de 2019. La Economía Naranja, tiene los siguientes denominadores:

- el arte, la creatividad y la cultura son iniciativas productivas;
- relación estrecha entre la producción y la propiedad intelectual; y
- estas actividades deben transformar ideas en productos para generar una cadena de valor.

Por ello, la economía naranja necesariamente incluye tres conceptos principales: “(i) las actividades tradicionales y artísticas, (II) la industria creativa y (III) las actividades que brindan apoyo creativo a las industrias tradicionales”, también puede decirse de la economía naranja que es la transformación de las ideas en bienes y servicios (Valverde, Salazar, Hernández, & Ramírez, 2015, p.19).

Composición de la Economía Naranja

La Economía Naranja como protección a la creación intelectual, cultural y fundamento básico de producción y potencial económico para generar sostenibilidad en un país o región, tiene variadas formas de presentación que materializan las ideas creativas, los productos innovadores, el fortalecimiento de saberes, la protección del patrimonio cultural y la transmisión de conocimientos tradicionales, entre otros. Al respecto, no se puede conformar un listado taxativo de las actividades propias de la economía naranja, puesto que la cultura y la producción intelectual suponen necesariamente la no limitación de su dinamismo e inventiva.

Haciendo la anterior salvedad, se puede mencionar algunos componentes de la Economía Naranja, como fuente creativa de producción de bienes y servicios:

- Artes y patrimonio: en esta se encuentran las artesanías, las reliquias, productos autóctonos y típicos de la cultura regional, gastronomía ancestral, museos, galerías de arte, archivos históricos, libros y escritos, arquitectura restaurada, parques naturales, ecoturismo, ecoturismo, monumentos, sitios arqueológicos, centros históricos, conocimiento ancestral, festividades, fiestas y carnavales, creatividad económica, educación básica formal y no formal, educación universitaria, desarrollo laboral y profesional.
- Industrias culturales: promover servicios conforme en actividades basadas en contenidos culturales que surgen del intelecto humano que puedan ser reproducidos y propagar de forma masiva: literatura, libros, periódicos y revistas, fonografía, música, contenido audiovisual como cine y televisión, agencias de noticias y otros servicios de información.
- Creaciones funcionales, software de contenidos, juegos de video, contenido audiovisual interactivo, plataformas de contenido digital, desarrollo de aplicaciones, animaciones, diseño, artes gráficas e ilustraciones digitales.

Base Constitucional para la Economía Naranja en Colombia

La economía naranja fomenta y expone los supuestos del artículo 1 de la Constitución Política de Colombia, contribuyendo en la aplicación de los preceptos de un Estado Social de Derecho, específicamente en relación con el desarrollo sostenible.

Los principios y derechos en relación con la cultura son reconocidos como ingrediente dogmático de la Constitución y hacen parte de los deberes centrales del Estado en el ordenamiento jurídico, es decir de estricto cumplimiento: 12

Desde la creación de la Constitución Política de 1991, la cultura se convierte en un asunto de suma importancia dentro del ordenamiento jurídico, y mucho menos puede verse como una prerrogativa de goce para unos pocos colombianos, por el contrario, esta debe cobijar a toda la población, entendiendo que como pilar de la nacionalidad su fomento, crecimiento y publicidad debe gozar de singular consideración por parte del Estado¹⁰.

La economía naranja hace referencia a derechos contenidos en el pilar doctrinal de la constitución política como parte entera e integrante de los derechos humanos, reconocidos por organismos internaciones, como la ONU en su declaración universal de los derechos humanos, como también lo ha hecho la UNESCO en diferentes convenciones.

Los derechos culturales son parte integrante de los derechos humanos y, al igual que los demás, son universales, indivisibles e interdependientes. Su promoción y respeto cabales son esenciales para mantener la dignidad humana y para la interacción social positiva de individuos y comunidades en un mundo caracterizado por la diversidad y la pluralidad cultural. Su promoción y respeto cabales son esenciales para mantener la dignidad humana y para la interacción social positiva de individuos y comunidades en un mundo caracterizado por la diversidad y la pluralidad cultural. (ONU, 2010, Observación General No. 21).

De acuerdo con esto, los derechos culturales tienen una relación estrecha con los derechos económicos, vínculo que cobra especial relevancia en los contextos de pobreza.

Los pactos internacionales reconocidos por Colombia hacen parte del Bloque de Constitucionalidad por mandato directo y por tanto tienen el mismo valor vinculante. De igual modo, puede decirse que es amplia la codificación Superior que de manera directa impone mandatos programáticos sobre la economía naranja, a saber:

- El artículo 1, sobre la dignidad humana y el Estado Social de Derecho,
- El artículo 13, sobre el principio, derecho y valor fundamental de la igualdad,
- El 23 sobre el debido proceso administrativo,
- Los artículos 70, 71 y 72 sobre el desarrollo cultural,
- El numeral 9 del artículo 95, sobre el principio de equidad,
- *El artículo 363, sobre los principios que rigen los tributos en Colombia.

Se tiene una amplia base constitucional que permite la protección desde el ámbito superior a todos los componentes de la economía naranja, entendida como la producción creativa de bienes y servicios, de cara a la salvaguarda de la propiedad intelectual.

¹⁰ (M.P. Alfredo Beltrán Sierra, Sentencia C-671 de 1999)

En la economía naranja, el turismo¹¹ hace parte de los sectores de producción de servicios y de fomento de la cultura, la creatividad y la innovación, así como de la protección y sostenibilidad de la región. El turismo se convierte en protagonista fuerte en el desarrollo económico de comunidades y de territorios que por sus condiciones sociales y geográficas tienen su foco de ingresos y producción de recursos. Se relaciona con la explotación económica de su cultural, su historia y del aprovechamiento de los recursos naturales, tanto para el mejoramiento de calidad de vida socioeconómica, como para la recuperación y mantenimiento de territorios y su importancia cultural.

La diversificación cultural es un atractivo turístico, no solo para los colombianos sino también para aquellos extranjeros que visitan el país; es aquí cuando el turismo cultural¹² se plantea como estandarte de inversión, el emprendimiento tanto, el mejoramiento y el desarrollo de los que impulsan este sector, como son los artesanos y los guías turísticos que hacen uso de los recursos naturales y culturales, así como de la historia de sus comunidades.

La economía naranja busca crear un turismo cultural sostenible que permita el desarrollo completo en las regiones, es decir, que se persiga que las personas -al ser productivas en materia turística con el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales, culturales e históricos a los que tienen acceso- creen una conciencia de protección y sostenimiento de los ecosistemas que habitan y usan para la producción de servicios turísticos.

De esta forma, el turismo se ha convertido a lo largo de la historia en la forma en que dos culturas diferentes se encuentran, se conocen y comparten. Es preciso tener en cuenta que con el turismo natural y cultural se conocen las costumbres ancestrales, la gastronomía, las artesanías y la arquitectura representativa de la región. Por esta razón se hace esencial, en un país como Colombia, fomentar su crecimiento, de desarrollo y el mejoramiento constante.

Como se indicó, el turismo cultural busca una perspectiva sostenible, es decir, se pretende fomentar una económica que sirva para el crecimiento económico regional y nacional y que satisfaga las necesidades del mercado sin necesidad de perjudicar los recursos propios.

La explotación de los recursos patrimoniales, intelectuales y culturales son la nueva guía del turismo en Latinoamérica, asumiendo una identidad propia de la cultura de su región, y aprovechando al máximo esta como atractivo turístico y económica sostenible.

El turismo ha avanzado en la región y el continente, ha dejado de ser un mero negocio para convertirse en una economía importante y en un desarrollo de sectores específicos; esto no solamente tiene un beneficio económico, también se proyecta como un sistema de protección de los recursos naturales. De este modo el medio ambiente es protegido por las comunidades que hacen uso de él, se conserva la historia y el patrimonio cultural que tan importante para quienes habitan los distintos destinos turísticos.

¹¹ El turismo es definido por parte de la Organización Mundial del Turismo, en los siguientes términos:

“un tipo de actividad turística en el que la motivación esencial del visitante es aprender, descubrir, experimentar y consumir los atractivos/productos culturales, materiales e inmateriales, de un destino turístico” (Organización Mundial del Turismo, 2019, Ética Cultural y Responsabilidad Social).

¹² Hace referencia a el conjunto de elementos distintivos dentro de una sociedad.

Por otro lado, el turismo es una actividad económica de gran importancia, desde su explotación comercial hasta el sustento que reciben quienes se lucran de ella. Tanto colombianos como extranjeros disfrutan de viajar por el territorio nacional, conociendo unos su propia cultura y los otros un nuevo ecosistema rico en arquitectura, idiosincrasia y creencia ancestrales, así como de parajes llenos de naturaleza.

El turismo se ha vuelto en Colombia en una importante fuente de ingresos para los habitantes de las regiones que más explotan esta actividad económica; es por esto por lo que existe una entidad que regula el turismo: el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (MINCIT). La entidad que vigila y controla el manejo que se da en las zonas de vital importancia en el país para el turismo, y es así como se crean los distritos turísticos dentro del territorio nacional: Santa Marta y Cartagena, el archipiélago de San Andrés y Providencia.

Existen diferentes asociaciones de los múltiples actores que participan en la cadena del turismo en Colombia, como el Fondo Nacional del Turismo (Fontur), antes denominado Fondo de Promoción Turística, creado por la ley 300 de 1996; lo configura un patrimonio autónomo destinado al manejo de los recursos del recaudo parafiscal del sector, utilizado para su misma promoción y desarrollo. De igual manera existe el proyecto de Colombia Travel que fomenta el turismo para nacionales y extranjeros.

El sector turismo y sus subsectores son esenciales para entender quienes hacen parte de esta importante cadena y sobre todo para poder comprender quienes siendo parte se encuentran excluidos en la reforma tributaria que motiva la realización de este trabajo. El turismo, al igual que otras industrias, posee una subdivisión que enumera los actores que de él hacen parte y quienes se debe su funcionamiento. El turismo está compuesto por transporte, hotelería y hostelería, restaurantes, agencias de viajes y guías turísticos, por mencionar algunos.

El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (MINCIT), es quien regula a quienes hacen parte del sector y verifica los requisitos legales que se deben cumplir para poder prestar el servicio y obtener los beneficios de Fontur; es por eso por lo que el MINCIT crea el Registro Nacional del Turismo (RNT) para tener el control de quienes ejercen esta actividad comercial y también para poder verificar el cumplimiento de los estándares que permitan una prestación óptima del servicio. En este sentido, el artículo 12 de la Ley 1101 de 2006, modificado por el Decreto 229 de 2017, indica quienes deben inscribirse en el RTN para poder desarrollar esta actividad económica.

Las entidades prestadoras de servicios turísticos o que tienen relación con este mercado y que están en la obligación de inscribirse en RNT, son las relacionadas en el artículo 12 de la ley 1101. Es evidente, según esta norma, que no solo son los hoteles quienes ejercen la actividad turística en el país y que tampoco son ellos los únicos que hacen parte de la cadena de comercio turístico o que aportan a él; en este desglose de entidades es evidente que también están: las agencias de viajes, en tanto prestan servicio de alojamiento por horas, los guías turísticos, los establecimientos gastronómicos, así como el transporte terrestre y aéreo. En total son 14 entidades que deben inscribirse en el RNT y que participan de Fontur, en tanto tienen obligaciones con el estado y reciben los beneficios propios de la prestación de servicios turísticos.

Es claro que el turismo en Colombia no depende únicamente de los hoteles o de los parques nacionales; este es ejercido y desarrollado por más actores que confluyen de forma concatenada para aportar, según se actividad, con el progreso del turismo nacional. En Colombia existen varias organizaciones gremiales de empresas que hacen parte del turismo, como son la Asociación Hotelera y Turística de Colombia (COTELCO), la Asociación Colombiana de Agencias de Viajes (ANATO) y la Asociación Nacional de Transportadores (ASOTRANS); ellas son muestra de la organización empresarial de quienes hacen parte y aportan al turismo colombiano.

Así pues, la economía naranja como política económica traza los lineamientos y bases del fomento cultural e intelectual como emprendimiento social. Dentro de los planteamientos y actividades que componen la economía naranja está el turismo cultural que no se limita únicamente a un grupo específico de prestadores de servicios, sino que por además pretende crear una comunidad económica que perciba el desarrollo sostenible de esta actividad como mecanismo de mejoramiento socioeconómico, industrial y ambiental.

LEY 2068 DE 2020

En el capítulo anterior se apreció el concepto de turismo y los componentes de la cadena que hacen factible que todos y cada uno de los actores puedan aprovecharse de un producto individual o colectivo para la satisfacción del consumidor final; el turista. De esa conceptualización es fácil colegir que, si en la cadena todos intervienen para beneficiarse de un resultado conjunto, de esta misma forma el Estado debe incentivarlos y apoyarlos para que puedan llegar a la producción de bienes y servicios, de manera mancomunada, para un crecimiento colectivo. Cuando el Estado apoya a un solo eslabón de la cadena, corre el riesgo que los demás eslabones se debiliten y no se produzca el resultado esperado, porque, aunque ellos interactúen para producir un resultado final, no será posible obtener un beneficio común.

Lo anterior lleva a analizar cómo la Ley 2068 de 2020 trata a los actores que hacen posible el turismo naranja en Colombia, a través del artículo 41 que modificó el parágrafo 5 del artículo 240 del Estatuto Tributario en cuanto al pago porcentual del impuesto a la renta y a examinar el distanciamiento que tiene esta modificación con los principios constitucionales, convirtiéndose en un perjuicio hacia los actores relevantes para el desarrollo del turismo, en total contravía con lo planteado en los capítulos anteriores.

Este artículo 41 de la Ley 2068 plantea una disminución del impuesto de renta, pasando de un gravamen del 32% como indica el inciso primero del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 2010 de 2019 de crecimiento económico, a un 9% conforme al parágrafo 5 del mismo artículo, modificado por el artículo 41 de la ley 2068 de 2020.

Tabla 2. Disminución en tarifa de renta.

Artículo 240 Estatuto Tributario: tarifa general de renta para personas jurídicas
La tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras con o sin residencia en el país, obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, será del treinta y dos por ciento (32%) para el año gravable 2020, treinta y uno por ciento (31%) para el año gravable 2021 y del treinta por ciento (30%) a partir del año gravable 2022.
Artículo 41 ley 2068 de 2020, modifica parágrafo 5 artículo 240 Estatuto Tributario
Las siguientes rentas están gravadas a la tarifa del 9%:
<ul style="list-style-type: none"> a. Servicios prestados en nuevos hoteles que se construyan en municipios de hasta doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2016, dentro de los diez (10) años siguientes a la entrada en vigor de la presente ley, por un término de 20 años. b. Servicios prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen en municipios de hasta doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31

de diciembre de 2016, dentro de los diez (10) años siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, por un término de 20 años. El tratamiento previsto en este numeral corresponderá a la proporción que represente el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del Inmueble remodelado y/o ampliado, para lo cual se requiere aprobación previa del proyecto por parte de la Curaduría Urbana o en su defecto de la Alcaldía Municipal del domicilio del Inmueble remodelado y/o ampliado.

c. Los servicios prestados en nuevos hoteles que se construyan en municipios de Igual o superior a doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2018, dentro de los seis (6) años siguientes a partir de la entrada en vigencia de la presente ley, por un término de diez (10) años.

d. Los servicios prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen en municipios de Igual o superior a doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2018, dentro de los seis (6) años siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, por un término de diez (10) años, siempre y cuando el valor de la remodelación y/o ampliación no sea inferior al cincuenta por ciento (50%) del valor de la adquisición del Inmueble remodelado y/o ampliado, conforme a las reglas del artículo 90 de este Estatuto. Para efectos de la remodelación y/o ampliación, se requiere aprobación previa del proyecto por parte de la Curaduría Urbana o en su defecto de la Alcaldía Municipal del domicilio del Inmueble remodelado y/o ampliado.

e. Las rentas exentas a las que tengan derecho las personas naturales que presten servicios hoteleros conforme a la legislación vigente en el momento de la construcción de nuevos hoteles, remodelación y/o ampliación de hoteles, no estarán sujetas a las limitantes previstas en el numeral 3 del artículo 336 de este Estatuto.

f. Los nuevos proyectos de parques temáticos, nuevos proyectos de parques de ecoturismo y agroturismo y nuevos muelles náuticos que se construyan en municipios de hasta doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2018, dentro de los diez (10) años siguientes a partir de la entrada en vigencia de la presente ley, por un término de veinte (20) años.

g. Los nuevos proyectos de parques temáticos, nuevos proyectos de parques de ecoturismo y agroturismo y nuevos muelles náuticos que se construyan en municipios de Igual o superior a doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2018, dentro de los seis (6) años siguientes a partir de la entrada en vigencia de la presente ley, por un término de diez (10) años.

h. Lo previsto en este párrafo no será aplicable a moteles y residencias.

I. Los servicios prestados en parques temáticos, que se remodelen y/o amplíen dentro de los seis (6) años siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, por un

término de diez (10) años, siempre y cuando el valor de la remodelación y/o ampliación no sea inferior al treinta y tres por ciento (33%) de sus activos. Los activos se deberán valorar conforme al artículo 90 del Estatuto Tributario. Dicha remodelación y/o ampliación debe estar autorizada por parte de la Curaduría Urbana o en su defecto de la Alcaldía Municipal del domicilio del parque temático.

j. Los servicios de cuidados, alimentación, enfermería, alojamiento, fisioterapia recuperación y demás servicios asistenciales prestados en centros de asistencia para turista adulto mayor, que hayan iniciado operaciones entre los años 2020 y 2026 o en estos plazos acrediten un avance de obra de por lo menos el 51% del proyecto, e inicien operaciones a más tardar el 31 de diciembre de 2026. La tarifa preferencial aplicará por el término de diez (10) años, contados a partir del inicio de operaciones del centro.

k. Los servicios de cuidados, alimentación, enfermería, alojamiento, fisioterapia, recuperación y demás servicios asistenciales prestados en centros de asistencia para turista adulto mayor, que hayan iniciado operaciones antes del 1 de enero de 2020, siempre y cuando acrediten haber realizado remodelaciones y/o ampliaciones durante los años gravables 2020 a 2026 y que el valor de la remodelación y/o ampliación no sea inferior al cincuenta por ciento (50%) del valor de adquisición del inmueble remodelado y/o ampliado, conforme a las reglas del artículo 90 del Estatuto Tributario. El tratamiento previsto en esta literal corresponderá a la proporción que represente el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del Inmueble remodelado y/o ampliado, para lo cual se requiere aprobación previa del proyecto por parte de la Curaduría Urbana o en su defecto de la Alcaldía Municipal del domicilio del inmueble remodelado y/o ampliado. La tarifa preferencial se aplicará por el término de diez (10) años, contados a partir de la finalización de la remodelación del centro de asistencia para turista adulto mayor, que no podrá ir más allá del 31 de diciembre de 2026.

Para acceder a la tarifa preferencial establecida en los literales j y k del presente artículo, los centros de asistencia para turista adulto mayor deberán contar con una inversión mínima, entre propiedad, planta y equipo, de trescientas sesenta y cinco mil (365.000) UVT, contar con un mínimo de 45 unidades habitacionales, y cumplir con las siguientes condiciones:

1. El uso del suelo en el que se desarrolle la construcción del centro de asistencia para turista adulto mayor deberá ser dotacional o Institucional.

2. El centro de asistencia para turista adulto mayor deberá ser edificado bajo una sola matrícula inmobiliaria. No se permitirá la venta de unidades inmobiliarias independientes. Estará permitida la venta de derechos fiduciarios y/o participaciones accionarias, o en el fondo de capital o de Inversión colectiva, según sea el caso, siempre y cuando el proyecto sea un único Inmueble.

I. Las utilidades en la primera enajenación de predios, inmuebles o unidades Inmobiliarias que sean nuevas construcciones, por el término de diez (10) años, siempre que se realice una inversión mínima entre propiedad, planta y equipo de trescientos sesenta y cinco mil (365.000) unidades de valor tributario (UVT), se construya un mínimo de 45 unidades habitacionales y se inicien operaciones entre los años 2020 y 2026. El uso podrá ser aprobado en las licencias de construcción bajo cualquier denominación o clasificación, pero la destinación específica deberá ser vivienda para personas de la tercera edad, lo cual implica la prestación de los servicios complementarios de cuidados, alimentación, enfermería, fisioterapia, recuperación y demás que sean necesarios para el bienestar de las personas de la tercera edad.

Cuando se apruebe por parte del Ministerio de Comercio Industria y Turismo proyectos turísticos especiales de que trata el artículo 18 de la Ley 300 de 1996 modificado por el artículo 264 de la Ley 1955 de 2019, los servicios, construcciones y proyectos que gozan del beneficio tributario previsto en este artículo, deberán cumplir con las condiciones y plazos para iniciar operaciones previstos en el correspondiente proyecto turístico especial.

Para los efectos de los literales j, k y l del párrafo 5 se entenderán como adulto mayor a las personas iguales o mayores a sesenta (60) años.

Nota: Estatuto Tributario. 30 de marzo de 1989. D.O No. 38756. Ley 2068 de 2020. Por la cual se modifica la Ley general de Turismo y se dictan otras disposiciones. D.O. No 51544.

Es claro, como se observa en la tabla 2, que la disminución en el impuesto de renta es considerablemente alta, pero de igual manera es evidente el interés del gobierno en generar un incentivo que fomente la participación en el turismo colombiano, sin embargo, a pesar de esto, es evidente que dentro del listado de condiciones de estricto cumplimiento para acceder al beneficio tributario, se deja al margen de un posible cumplimiento a quienes no son poseedores una capacidad económica o un músculo financiero que ayude a postularse con al menos una cláusula a la obtención del descuento en el impuesto de renta.

Esta abismal reducción crea una diferencia del 23% entre quienes cumplen y quienes no las condiciones para hacer parte del sector, pero que desarrollan las mismas funciones día a día dentro de esta actividad económica.

Para empezar, la ley 2068 de 2020 no es una reforma tributaria, lo que en primer lugar dejaría más claridad sobre los incumplimientos a los principios tributarios y de igualdad y equidad que se deriva del análisis y aplicación de esta norma. Conforme a esto, la ley 2068 de 2020 es una modificación a la ley general de turismo y no una reforma al Estatuto tributario específicamente¹³, y que cuyo objeto es fomentar mecanismos que permitan conservar y proteger los destinos turísticos, así como fortalecer y promover la competitividad dentro de la industria turística.

¹³ Particularmente afecta el párrafo 5 del artículo 240 del Estatuto Tributario, pero no se considera como tal una reforma tributaria, sin embargo, debe asumirse que modificar un gravamen de afectación nacional debe cumplir con los principios en materia tributaria.

Dentro de este contexto, es necesario mencionar que la Ley 2010 de 2019 de crecimiento económico, es la norma que modifica el párrafo 5 del Estatuto Tributario, aumentando la lista de condiciones que se deben cumplir para acceder a los beneficios tributarios que gozan quienes son partícipes del sector turismo. En sentido estricto y en virtud del principio de realidad sobre las formas, esta ley se traduce -en consecuencia- en una simulada reforma tributaria.

Por otro lado, la modificación que hace el artículo 41 de la ley 2068 de 2020 al párrafo 5 del artículo 240 del Estatuto Tributario, no es nueva y no es una modificación sustancial o importante; no varía en nada respecto al artículo 92 de la ley 2010 de 2019 que modificó primero el párrafo 5 en cuestión.

Tabla 3. Párrafo 5: comparativa.

Ley 2010 de 2019	Ley 2068 de 2020
Artículo 92- modifica párrafo 5 articulo 240 Estatuto Tributario	Artículo 41- modifica párrafo 5 articulo 240 Estatuto Tributario
Las siguientes rentas están gravadas a la tarifa del 9%:	Las siguientes rentas están gravadas a la tarifa del 9%:
<p>a) Servicios prestados en nuevos hoteles que se construyan en municipios de hasta doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2016, dentro de los diez (10) años siguientes a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018, por un término de 20 años;</p> <p>b) Servicios prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen en municipios de hasta doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2016, dentro de los diez (10) años siguientes a la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018, por un término de 20 años. El tratamiento previsto en este numeral corresponderá a la proporción que represente el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del inmueble remodelado y/o ampliado, para lo cual se requiere aprobación previa del proyecto por parte de la Curaduría Urbana o en su defecto de la</p>	<p>a. Servicios prestados en nuevos hoteles que se construyan en municipios de hasta doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2016, dentro de los diez (10) años siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, por un término de 20 años.</p> <p>b. Servicios prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen en municipios de hasta doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2016, dentro de los diez (10) años siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, por un término de 20 años. El tratamiento previsto en este numeral corresponderá a la proporción que represente el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del Inmueble remodelado y/o ampliado, para lo cual se requiere aprobación previa del proyecto por parte de la Curaduría Urbana o en su defecto de la Alcaldía Municipal del domicilio del Inmueble remodelado y/o ampliado.</p>

<p>Alcaldía Municipal del domicilio del inmueble remodelado y/o ampliado.</p> <p>c) A partir del 1 de enero de 2019, servicios prestados en nuevos hoteles que se construyan en municipios de igual o superior a doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2018, dentro de los cuatro (4) años siguientes a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018, por un término de diez (10) años.</p> <p>d) A partir del 1 de enero de 2019, servicios prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen en municipios de igual o superior a doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2018, dentro de los cuatro (4) años siguientes a la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018, por un término de diez (10) años, siempre y cuando el valor de la remodelación y/o ampliación no sea inferior al cincuenta por ciento (50%) del valor de adquisición del inmueble remodelado y/o ampliado, conforme a las reglas del artículo 90 de este Estatuto. Para efectos de la remodelación y/o ampliación, se requiere aprobación previa del proyecto por parte de la Curaduría Urbana o en su defecto de la Alcaldía Municipal del domicilio del inmueble remodelado y/o ampliado.</p> <p>e) Las rentas exentas a las que tengan derecho las personas naturales que presten servicios hoteleros conforme a la legislación vigente en el momento de la construcción de nuevos hoteles, remodelación y/o ampliación de hoteles,</p>	<p>c. Los servicios prestados en nuevos hoteles que se construyan en municipios de Igual o superior a doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2018, dentro de los seis (6) años siguientes a partir de la entrada en vigencia de la presente ley, por un término de diez (10) años.</p> <p>d. Los servicios prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen en municipios de Igual o superior a doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2018, dentro de los seis (6) años siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, por un término de diez (10) años, siempre y cuando el valor de la remodelación y/o ampliación no sea inferior al cincuenta por ciento (50%) del valor de la adquisición del Inmueble remodelado y/o ampliado, conforme a las reglas del artículo 90 de este Estatuto. Para efectos de la remodelación y/o ampliación, se requiere aprobación previa del proyecto por parte de la Curaduría Urbana o en su defecto de la Alcaldía Municipal del domicilio del Inmueble remodelado y/o ampliado.</p> <p>e. Las rentas exentas a las que tengan derecho las personas naturales que presten servicios hoteleros conforme a la legislación vigente en el momento de la construcción de nuevos hoteles, remodelación y/o ampliación de hoteles, no estarán sujetas a las limitantes previstas en el numeral 3 del artículo 336 de este Estatuto.</p>
--	--

<p>no estarán sujetas a las limitantes previstas en el numeral 3 del artículo 336 de este Estatuto.</p> <p>f) A partir del 1 de enero de 2019, los nuevos proyectos de parques temáticos, nuevos proyectos de parques de ecoturismo y agroturismo y nuevos muelles náuticos, que se construyan en municipios de hasta 200.000 habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2018, dentro de los diez (10) años siguientes a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018 por un término de veinte (20) años.</p> <p>g) A partir del 1 de enero de 2019, los nuevos proyectos de parques temáticos, nuevos proyectos de parques de ecoturismo y agroturismo y nuevos muelles náuticos, que se construyan en municipios de igual o superior a 200.000 habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2018, dentro de los cuatro (4) años siguientes a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018, por un término de diez (10) años.</p> <p>h) Lo previsto en este párrafo no será aplicable a moteles y residencias.</p> <p>i) A partir del 1 de enero de 2020, los servicios prestados en parques temáticos, que se remodelen y/o amplíen, dentro de los cuatro (4) años siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, por un término de diez (10) años, siempre y cuando el valor de la remodelación y/o ampliación no sea inferior al cincuenta por ciento (50%) de sus activos. Los activos se deberán</p>	<p>f. Los nuevos proyectos de parques temáticos, nuevos proyectos de parques de ecoturismo y agroturismo y nuevos muelles náuticos que se construyan en municipios de hasta doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2018, dentro de los diez (10) años siguientes a partir de la entrada en vigencia de la presente ley, por un término de veinte (20) años.</p> <p>g. Los nuevos proyectos de parques temáticos, nuevos proyectos de parques de ecoturismo y agroturismo y nuevos muelles náuticos que se construyan en municipios de Igual o superior a doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2018, dentro de los seis (6) años siguientes a partir de la entrada en vigencia de la presente ley, por un término de diez (10) años.</p> <p>h. Lo previsto en este párrafo no será aplicable a moteles y residencias.</p> <p>I. Los servicios prestados en parques temáticos, que se remodelen y/o amplíen dentro de los seis (6) años siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, por un término de diez (10) años, siempre y cuando el valor de la remodelación y/o ampliación no sea inferior al treinta y tres por ciento (33%) de sus activos. Los activos se deberán valorar conforme al artículo 90 del Estatuto Tributario. Dicha remodelación y/o ampliación debe estar autorizada por parte de la Curaduría Urbana o en su defecto de la Alcaldía Municipal del domicilio del parque temático.</p>
---	---

<p>valorar conforme al artículo 90 del Estatuto Tributario. Dicha remodelación y/o ampliación debe estar autorizada por la Curaduría Urbana o en su defecto de la Alcaldía Municipal del domicilio del parque temático.</p>	<p>j. Los servicios de cuidados, alimentación, enfermería, alojamiento, fisioterapia recuperación y demás servicios asistenciales prestados en centros de asistencia para turista adulto mayor, que hayan iniciado operaciones entre los años 2020 y 2026 o en estos plazos acrediten un avance de obra de por lo menos el 51% del proyecto, e inicien operaciones a más tardar el 31 de diciembre de 2026. La tarifa preferencial aplicará por el término de diez (10) años, contados a partir del inicio de operaciones del centro.</p> <p>k. Los servicios de cuidados, alimentación, enfermería, alojamiento, fisioterapia, recuperación y demás servicios asistenciales prestados en centros de asistencia para turista adulto mayor, que hayan iniciado operaciones antes del 1 de enero de 2020, siempre y cuando acrediten haber realizado remodelaciones y/a ampliaciones durante los años gravables 2020 a 2026 y que el valor de la remodelación y/o ampliación no sea inferior al cincuenta por ciento (50%) del valor de adquisición del inmueble remodelado y/o ampliado, conforme a las reglas del artículo 90 del Estatuto Tributario. El tratamiento previsto en esta literal corresponderá a la proporción que represente el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del Inmueble remodelado y/o ampliado, para lo cual se requiere aprobación previa del proyecto por parte de la Curaduría Urbana o en su defecto de la Alcaldía Municipal del domicilio del inmueble remodelado y/o ampliado. La tarifa preferencial se aplicará por el término da diez (10) años, contados a</p>
---	---

	<p>partir de la finalización de la remodelación del centro de asistencia para turista adulto mayor, que no podrá ir más allá del 31 de diciembre de 2026.</p> <p>Para acceder a la tarifa preferencial establecida en los literales j y k del presente artículo, los centros de asistencia para turista adulto mayor deberán contar con una inversión mínima, entre propiedad, planta y equipo, de trescientas sesenta y cinco mil (365.000) UVT, contar con un mínimo de 45 unidades habitacionales, y cumplir con las siguientes condiciones:</p> <ol style="list-style-type: none">1. El uso del suelo en el que se desarrolle la construcción del centro de asistencia para turista adulto mayor deberá ser dotacional o Institucional.2. El centro de asistencia para turista adulto mayor deberá ser edificado bajo una sola matrícula inmobiliaria. No se permitirá la venta de unidades inmobiliarias independientes. Estará permitida la venta de derechos fiduciarios y/o participaciones accionarias, o en el fondo de capital o de Inversión colectiva, según sea el caso, siempre y cuando el proyecto sea un único Inmueble. <ol style="list-style-type: none">1. Las utilidades en la primera enajenación de predios, inmuebles o unidades Inmobiliarias que sean nuevas construcciones, por el término de diez (10) años, siempre que se realice una inversión mínima entre propiedad, planta y equipo de trescientos sesenta y cinco mil (365.000) unidades de valor tributario (UVT), se construya un
--	--

	<p>mínimo de 45 unidades habitacionales y se inicien operaciones entre los años 2020 y 2026. El uso podrá ser aprobado en las licencias de construcción bajo cualquier denominación o clasificación, pero la destinación específica deberá ser vivienda para personas de la tercera edad, lo cual Implica la prestación de los servicios complementarios de cuidados, alimentación, enfermería, fisioterapia, recuperación y demás que sean necesarios para el bienestar de las personas de la tercera edad.</p> <p>Quando se apruebe por parte del Ministerio de Comercio Industria y Turismo proyectos turísticos especiales de que trata el artículo 18 de la Ley 300 de 1996 modificado por el artículo 264 de la Ley 1955 de 2019, los servicios, construcciones y proyectos que gozan del beneficio tributario previsto en este artículo, deberán cumplir con las condiciones y plazos para iniciar operaciones previstos en el correspondiente proyecto turístico especial.</p> <p>Para los efectos de los literales j, k y I del párrafo 5 se entenderán como adulto mayor a las personas iguales o mayores a sesenta (60) años."</p>
--	---

Nota: Ley 2010 de 2019. Ley de Crecimiento Económico. D.O. No 51179. Ley 2068 de 2020. Por la cual se modifica la Ley general de Turismo y se dictan otras disposiciones. D.O. No 51544.

En contraste, una y otra norma parecen tener una gran diferencia, por lo menos en cuanto a la cantidad de literales, pero en cuanto al fondo de lo que plante es similar en dos aspectos fundamentales. En primer lugar, el párrafo 5 menciona un beneficio tributario en la reducción de un 23% en el impuesto de renta anual, es decir, que pasa del 32% al 9% como anteriormente se hace referencia. En segundo lugar, las condiciones no cambian, sino que se anexan condiciones nuevas como se observa en la tabla 3.

De acuerdo con lo anterior, al analizar los literales del parágrafo 5, donde se describen las condiciones para acceder al beneficio tributario, se hace evidente que las prestaciones que se deben tener están bajo la modalidad de inversión en estructura física existente o las nuevas construcciones de espacios para la prestación del servicio de alojamiento, mas no de la actividad turística como tal.

Sin lugar a discusión, es claro que no sólo se presenta la inobservancia de los principios constitucionales en materia tributaria en el contenido de los requisitos, sino que se desdibuja la estipulación respecto a quienes van dirigidos. En otras palabras, lo contenido en este parágrafo está segregando al sector turismo y propone formas de acceder al beneficio a una población en específico, mas no a todos los actores que aportan al desarrollo del turismo en Colombia.

Al respecto, no es claro -en este nuevo contexto legal-, como la economía naranja propone una política sostenible basándose en el turismo cultural e integrando dentro de ella a quienes hacen parte directa e indirectamente de este sector, más aún cuando esta política es presentada por el gobierno nacional. Por supuesto, es claro que si deja de lado a esto actores en una norma tributaria que es imperativa para fomentar el desarrollo económico del sector.

En cuanto a lo planteado en el parágrafo 5, cada literal dicta una forma de acceder a los beneficios tributarios, como es cumplir como condición general: la remodelación, mejora de infraestructura o construcción de un nuevo espacio para el desarrollo de la actividad hotelera en pro del fomento del turismo nacional. En cierto sentido, se genera desigualdad en cuanto a las condiciones y capacidades para acceder a la rebaja tributaria, al no tener facultades y recursos suficientes para realizar mejoras en los establecimientos; así la mayoría de los actores se queda sin posibilidades de pagar un impuesto de renta del 9% y debe asumir el pago del 32% del gravamen.

Esta inequidad afecta a los partícipes y competidores del turismo en particular y la economía naranja en general, porque en lugar de contribuir al desarrollo sostenible y la competencia a partir de una gran estrategia que permita mejorar los ingresos de quienes ejercen esta actividad, desestimula las capacidades de los actores e impacta de manera negativas las oportunidades de crecimiento al interior del sector.

La no atención de enfoque diferencial en este tipo de políticas, lleva a que, por ejemplo, un pequeño hotel de un pueblo de Colombia, que cuenta con 4 o 5 habitaciones máximo, sin espacios de recreación, con condiciones básicas, que se mantiene en el mercado muy a pesar de la competencia y que no cuenta con la capacidad económica para realizar una reforma física y mucho menos para construir un nuevo espacio que lo haga más atractivo, deba pagar el 32% anual de su renta (de los ingresos que le quedan no puede contar con la capacidad para remodelar o ampliar la infraestructura de su negocio).

Por el contrario, una persona jurídica o natural con mayor “musclo financiero”, decide que construirá un nuevo hotel dentro lo que establece el parágrafo 5, así pagará el 9% de renta anual y no el 32%, algo desproporcional para la equidad tributaria. Con lo anterior, se desconoce el principio de equidad, en tanto no se valora la capacidad de las partes para asumir las tarifas de gravámenes y, más aún, no se les otorga el mismo tratamiento según sus ingresos, evidenciando una injusta reducción del impuesto.

Por otro lado, en el ámbito del desarrollo económico del turismo existen otros integrantes de la cadena de producción y comercialización que aportan, no solo al crecimiento sino funcionamiento del turismo, y son claves para su desarrollo; sin embargo, a pesar de estar dentro de los actores del turismo cultural en la economía naranja en tanto son regulados por el gobierno nacional a través de los diferentes organismo estatales y normas relacionadas con la prestación servicios turísticos, no son incluidos en los alivios tributarios.

Aunque se afirma que la equidad en materia tributaria es la forma en la que una persona debe asumir la obligación de contribución impuesta por el estado, no solo se trata de como soportar ese impuesto, sino también como esta obligación debe estar justificada por parte del legislador y el gobierno, sin generar excesos o beneficios desproporcionados. En este sentido, la equidad tributaria también es contemplada entonces como: el juicio base con el que se hace la valoración a las exenciones y obligaciones e imposiciones y gravámenes tributarios entre contribuyentes para no incurrir en excesos tanto de uno como de otro. Cuando no se consulta el poder adquisitivo o la aptitud e idoneidad económica del sujeto pasivo se considera una carga excesiva. (CCC, 2002, C-734)

Es claro que una manera de transgredir el principio de equidad es la existencia de beneficios o excesos en los tributos impuestos por la ley, esto es, crear formas ventajosas que favorezcan a unos y no vulneren a otros sin valorar las necesidades reales, los ingresos y la capacidad económica de los sujetos. Hay inequidad entonces, por el contrario, cuando se tienen tratos desaforados y abusivos en las cargas impuestas a los sujetos pasivos sin analizar las condiciones económicas propias del contexto, lo cual es considerado por la Corte como una desatención del principio de equidad.

De la ley bajo análisis en este texto, se colige que el rol que debe tener el gobierno como impulsor de reformas tributarias¹⁴ en aras de impulsar el desarrollo económico nacional y garantizar el cumplimiento de la carga tributaria de quienes son responsables de impuestos, obedeciendo al mandato Constitucional, así como quehacer legislativo del Congreso, no está siendo plenamente fundado en los principios tributarios. “Las exenciones son medidas fiscales que por sí mismas constituyen una excepción al principio de igualdad, pero que forzosamente no implican su desconocimiento. Para su validez es necesario que se encuentren fundadas en razones objetivas” (CCC, 2000, C-925), es por esto por lo que se analizan estas razones que bajo el criterio de sus autores no son suficientes para desmejorar a unos a costa de beneficiar a otros.

La propuesta de incentivar el turismo es una gran estrategia que permitiría mejorar los ingresos de esta actividad tan importante para el crecimiento económico del país, Al respecto, es claro que los preceptos que antes se han definido de los principios tributarios (desde la doctrina y la jurisprudencia, con base en la ley y la constitución), reflejan su inoperancia frente a la creación de normas de impuestos para este sector.

Con lo anterior, se puede afirmar categóricamente que existe inequidad y desigualdad tributaria respecto al tratamiento que la norma da a los hoteles, respecto a los demás participantes

¹⁴ Es el gobierno quien tiene la obligación constitucional de crear un plan nacional de desarrollo, dicho plan está compuesto por un nuevo esquema normativo de recaudo de recursos, así como de una ruta de inversión y de uso adecuado de los recursos recaudados, siempre conforme a la ley y la constitución, esta obligación está contenida en el artículo 339 de la Constitución Política de Colombia

de la cadena del turismo. Dos argumentos fundan esta aseveración; el primero, la relación directa entre los hoteleros se ve desequilibrada, bajo el entendido que quien tiene mayor poder adquisitivo también goza de una mayor oportunidad de acceder a los beneficios otorgados en la reforma tributaria; el segundo, como los mismos hoteleros poseen mayores ganancias, son considerados más importante que las agencias de viajes, los transportadores u otros actores del sector.

Justificación de la norma

La justificación es clara, mejorar las condiciones tributarias en aras de promover el desarrollo económico de una región, y por consiguiente la del país, entonces se justifica desde luego en el apuro del gobierno para mejorar la economía nacional, para no tener que depender únicamente de sectores como el financiero, el de hidrocarburos o la construcción. De igual forma, estos beneficios y reducciones tributarias se hacen atractivas para la inversión extranjera y, al mirar las variaciones de una norma a otra, es una continuidad de la propuesta inicial del gobierno para el desarrollo de la economía naranja y para que el sector hotelero realice mejoramientos y renovación de su infraestructura según lo preceptuado por el parágrafo 5 del artículo 240 del Estatuto Tributario. Lo que es lamentable es la imposibilidad de participar de estos beneficios a quienes son dueños de pequeños hoteles que no cuentan con recursos suficientes con los cuales realizar una reforma o construir nueva infraestructura, generando una discriminación injustificada que pasa por alto los principios del artículo 363 constitucional.

Desde esta justificación no lograr argumentar la necesidad y viabilidad de la norma. En este punto se hace imperativo recordar que “la tributación, necesariamente, afecta la propiedad y la riqueza; es además un poderoso y legítimo instrumento de redistribución del ingreso y de reducción de las desigualdades sociales y económicas” (CCC,1996, C409).

La Corte Constitucional en reiteradas oportunidades ha señalado, en general, las potestades y límites que debe tener el Congreso de la República en la creación y posterior aprobación de normas que alteren, modifiquen o se adicionen al ordenamiento jurídico y, en particular, la importancia establecer los principios del derecho tributario que eviten la afectación patrimonial de los contribuyentes. Además, ha reiterado que en caso de que se dé tal afectación, la misma de esta justificada conforme a los mandatos constitucionales.

Finalmente, de acuerdo con ese hilo interpretativo, la Corte Constitucional ordena la construcción de un sistema tributario que cumpla con los principios constitucionales y actúe conforme a la justicia tributaria, respetando los derechos fundamentales de aquellos que cumplen la obligación de contribución y refuerza la idea de que dicho sistema sea eficiente en su recaudo.

La cultura de la desigualdad

Entendemos que la cultura de la desigualdad surge como el resultado en el tratamiento de las diferencias en la toma de decisiones tributarias que se asocian de forma sistemática a determinados factores y procesos legales y administrativos, provocando una relación que entendemos como injusta. Surge de un problema social que impacta directamente a quienes tienen el deber de crear y hacer cumplir la norma y a los que son afectados por esta; en otras

palabras, quienes pagan impuestos deben asumir y soportar la carga tributaria en Colombia, 29 permiten la cultura de la desigualdad.

Esta auto comprensión de la cultura de la desigualdad lleva a asumir una postura pasiva frente al desarrollo del ordenamiento jurídico en materia tributaria, y a creer en una política económica que, aunque bien estructurada, no cuenta con las suficientes garantías para permitir la participación y más aún, para aportar correctamente al desarrollo y crecimiento de las regiones y de los actores que se predicen en la economía naranja.

Dicha observación podría hacerse de manera mesurada respecto de los propias valoraciones de necesidades sociales y crecimiento económico, junto el desarrollo y apoyo a comunidades que aportan a la cultura pero que carecen de recursos o de productividad eficiente en el desarrollo de sus actividades que pretende hacer valer el gobierno nacional en su justificación sobre la importancia de crear una normativa conjunta en los ámbito tributarios, sociales y culturales, para impulsar nuevos sectores económicos que permitan incrementar el patrimonio nacional y, por ende, el desarrollo monetario de la inversión social y el crecimiento de las regiones, disminuyendo en gran proporción la pobreza.

Es claro que no solo estas conductas permisivas de quienes permiten su menoscabo patrimonial, sino también de quienes tienen el control y procuran el cumplimiento de las normas constitucionales, conllevan al establecimiento y sostenimientos de la cultura de la desigualdad.

Normas preferenciales: desigualdad e inequidad.

En esta línea de análisis, el parágrafo 5 del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado no solo por la ley 2068 de 2020 sino por la ley 2010 de 2019, privilegia a quienes poseen una capacidad económica superior en inversión y desarrollo estructural, sobre quienes en su lucha por salir adelante no poseen un vasto capital de recursos para emprender adecuaciones dentro de sus establecimientos.

Esta desigualdad genera una incertidumbre jurídica dentro del derecho tributario, y crea una brecha importante que no se equipara con condiciones para la competitividad, el desarrollo y la generación de oportunidades en el contexto de la economía naranja. Por el contrario, demuestra que los intereses del gobierno no buscan un desarrollo sostenible ni un crecimiento en la economía general del sector; lo que sí es claro es el favorecimiento en la inversión de capitales poderosos y del desarrollo de empresas con capacidades económicas suficientes para aumentar en mayor medida su ya basto poder adquisitivo.

Inaplicabilidad de los principios constitucionales del derecho tributario.

Conforme a lo visto no solo en este capítulo sino en toda la monografía, es necesario y en gran medida se denota la importancia de afirmar que no se aplican los principios constitucionales del derecho tributario en la reforma que hace el artículo 41 de la ley 2068 de 2020 a parágrafo 5 del artículo 240 del Estatuto Tributario, en virtud que en su afán de promover un incentivo tributario para el fortalecimiento y desarrollo del turismo en Colombia, se crean dos tipos de inequidades y desigualdades entre diferentes e iguales participantes del sector turístico de Colombia.

Hacer referencia a la inaplicabilidad de los principios constitucionales tributarios, es afirmar que dentro del marco normativo de este, se generan condiciones desiguales e inequitativas, y es así como se observa que en el parágrafo 5 no se pondera en ningún caso la igualdad, los actores que son parte integral del turismo deben por mandato constitucional ser visto como iguales y en efecto para el derecho tributario no sería una excepción, y esa igualdad se predica sobre asumir la misma carga tributaria, conforme a esto no existe una igualdad en los gravámenes para quienes ejercen la misma actividad, se rechaza de pleno al beneficio a quienes no tiene los mismo recursos, y se impide que quienes no tiene el patrimonio suficiente no pueden acceder a provecho en el impuesto de renta. Y la inequidad se da en razón de asumir que los aquellos que no tiene capacidad de inversión deben pagar el 32% sobre la renta anual y, por el contrario, quienes si poseen los recursos económicos para mejorar su infraestructura pagaran el 9%.

En cuanto a los actores que aportan al turismo pero no son tenidos en cuenta dentro de la reforma, se presenta una desigualdad frente al ejercicio de su actividad, dando mayor valor dentro de sector a los hoteles y disminuyendo la importancia de quienes ejercen el turismo como actividad económica, y por su parte es inequitativa, al igual que los hoteles, toda vez que se pretende una reducción injustificada no solo con quienes tiene mayor poder adquisitivo, sino que distribuye de forma errada las cargas y los beneficios desconociendo las capacidades económicas.

Le corresponde al Legislador al desarrollar el Orden Constitucional en segundo grado, darle desarrollo a sus mandatos programáticos, entonces, el fundamento de la política económica que delimita la valoración, el favorecimiento y pertinencia de establecer reducciones o exclusiones a determinadas personas, jurídicas o naturales, o sectores, entidades o industrias en las obligaciones de pagar impuestos y contribuciones, bien para generar un aliciente o volver más atractivo el desempeño de actividades para reconocer situaciones económicas o sociales¹⁵.

(CCC, 2011, C-397).

Vía de solución a la inequidad planteada a la aplicación de la ley de crecimiento económico en el turismo en Colombia

La presente investigación ha enrostrado la desigualdad e inequidad presentada en doble vía con la aplicación de la Ley 2010 – de Crecimiento Económico- concretamente en el contenido del parágrafo 5 del artículo 240 del Estatuto Tributario, lo cual exige que se planteen estrategias de solución, por ello se piensa que estas posibles soluciones son a través de controles posteriores a la Ley 2010 que modifica el Estatuto Tributario, estos controles pueden ser por medio de la Acción de inconstitucionalidad que cuestione el contenido del parágrafo 5 del artículo 92 que modificó el artículo 240, sea condicionado, a que su aplicación se aplique a todos los eslabones de la cadena de valor del turismo.

¹⁵ MP. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. C-397 de 2011.

Otra vía de aplicación sea una excepción de inconstitucionalidad que le imprima los principios de equidad e igualdad a todos los eslabones de la cadena de valor que participan en el turismo naranja. 31

Acción de inconstitucionalidad

En Colombia el procedimiento o sistema constitucional, tiene como principal medio de ejercicio de control sobre el respeto de la constitución en la creación de normas o de derechos, la acción de inconstitucionalidad, que le permite a los ciudadanos realizar señalamientos y acusaciones ante la corte constitucional, para que dichas normas sean revisadas exhaustivamente por quienes son los máximos conocedores de la carta política nacional¹⁶.

Se tiene entonces, que el legislador colombiano, cometió un yerro al introducir en la ley 2010 una inequidad en doble vía, la primera con respecto a los mismos hoteleros y la segunda con respecto a quienes componen la cadena de turismo; por tanto, como se trata de una ley que está vigente y goza de plena validez en su aplicación, debe acudir al control constitucional posterior para solucionar la situación que se presenta.

Una forma de solución a esa situación que se presenta se encuentra consagrada en el mismo texto constitucional y es precisamente la del control posterior a la ley, a través de una demanda de inconstitucionalidad, que en primer lugar examine la constitucionalidad del parágrafo 5 del artículo 240 del Estatuto Tributario, y se llegue a una exequibilidad condicionada a que su aplicación cumpla con los requisitos, que, en sentir de estos autores, pueden ser las siguientes:

Si puede condicionar el parágrafo 5 del artículo 240 del estatuto tributario, a unas condiciones y requisitos más favorables y que apunten realmente a generar un incentivo para que todos los dueños de hoteles puedan acceder al beneficio del 9% de renta anual y de igual manera se adjuntaran a estos, las agencias de viaje y las empresas de transporte nacional tanto terrestres como aéreas, y en general a todos los componentes del eslabón de valor del turismo en Colombia, para que se pueda afirmar que existiría una equidad e igualdad; en tanto la equidad vertical se asumiría cumpliendo con el contenido, se debe distribuir la carga de acuerdo a sus ingresos y al de equidad horizontal, ubicando a los que hacen parte de un mismo núcleo comercial, en una misma línea tributaria; claro que también se puede decir que, de acuerdo a la equidad vertical, deberían pagar más los hoteles que los demás actores, pero al no hacer esto no sería una violación injustificada ni total del principio de equidad ya que estaríamos frente a un aprovechamiento del sector en su totalidad, además de tener un sustento más sólido para no ser tenida como un beneficio excesivo y de unos incentivos que integran toda cadena de servicios con mismo fin, el turismo nacional como uno de los nuevos grandes sectores económicos del país.

Para hacer más clara la posición de los autores, en el acápite de anexos se presenta un modelo de demanda de inconstitucionalidad para la norma cuestionada.

¹⁶ MP Jaime Córdoba Triviño C-932 de 2004

Otra vía de solución se encuentra dirigida al aplicador jurídico como tal, y sería que el momento de aplicar la normativa contenida en el parágrafo 5, del artículo 240 del Estatuto Tributario, realice un examen de constitucionalidad que de manera necesaria le tiene que llevar a la ponderación del principio, para armarse de valor y decir que inaplica ese contenido legal y le da plena aplicación a los principios de equidad e igualdad, en salvaguarda al principio constitucional vinculante. (situación casi imposible con respecto a los aplicadores jurídicos colombianos, que parecen respetar más la legislación inconstitucional que el valor vinculante de un principio constitucional).

Instrumento de ponderación

Esta investigación se constituye un verdadero instrumento para la configuración de una acción constitucional o para la excepción de constitucionalidad, ello de cara a la protección de los principios que guían los tributos en Colombia.

Se ha definido y se ha llevado a la comprensión del contenido y carácter vinculante de los principios dentro del derecho, tanto para la Constitución Política, como para la legislación en materia de tributación; del mismo modo se ha logrado demostrar su importancia.

A cuenta de esto debemos centrar la atención en los principios constitucionales y legales, la nomaárquica, y la definición de un Estado Social de Derecho y como estos se ven transgredidos, como se ve en La reforma que hace el artículo 92 de la Ley 2010 de 2019 al artículo 240 del Estatuto Tributario, que evidencia la ignorancia de los principios de equidad e igualdad tributaria, al no tener en cuenta toda la cadena que hace parte del desarrollo del turismo en nuestro país, en el entendido de no extender los beneficios tributarios a toda las personas, bien sean naturales o jurídicas, que hacen parte de la misma, ya que los hoteles deben pagar un tributo rentario anual del 9% y las otras entidades que aportan a esta industria deben pagar el 32% de su renta anual.

Si bien la reactivación a la economía se constituye como fundamento dentro de la política económica del gobierno nacional, y si bien esto le permite al gobierno crearse una meta de promoción económica dentro de la economía de Colombia, no justifica, que puede existir una desmesura en su aplicación, al sobreponer esos intereses políticos a los principios constitucionales que rigen nuestro ordenamiento jurídico.

El derecho tributario se funda en lo principios de equidad, eficiencia y progresividad, que, como norma constitucional no pueden ser des observados.

A partir de los capítulos anteriores, y para dar término al planteamiento de esta monografía, los principios fuera del contexto legal y jurídico son entendidos como la base fundamental de los sistemas o los procedimientos, pues es de estos de donde emana la guía y estructura que delimita tanto su existencia como su comportamiento, el origen fundante, eso es un principio.

Esto a su vez, nacen de la naturaleza del comportamiento humano, de aquí surge la necesidad de otorgar un lógico sentido y explicación a las conductas, validando su existencia dentro de sus mismas bases y componentes. De igual forma al dar sentido a un sistema, ese sistema da sentido a un principio, no existe uno sin el otro, y esta estrecha relación es muchas ocasiones permite suponer la falta de necesidad de un principio.

Ahora bien, para el derecho, los principios no solo cumplen una función de explicar el origen de las normas y procedimientos, sino que a al mismo tiempo, son reguladores de los valores que fundan esa norma. En otras palabras, los principios se convierten en el derecho en un verbo rector, en una obligación y en un significado de la norma, no puede existir unas normas sin unos principios que la funden, y de igual manera, los principios regulan que esa norma no incumpla los valores implícitos en la misma, dando existencia e indicando que esa norma cumple con la valoración de esos principios de los que surge.

Por otro lado, los principios constitucionales comparten esa misma concepción que en las leyes, dan sentido e imponen un comportamiento, pero, además, generan límites a la composición normativa subyugada de ella. En términos más simples, los principios constitucionales, son delimitantes del obrar normativo en Colombia, las normas o leyes nacen de un principio y sobre ese se fundamentan, pero esa ley no puede ir contra los principios plasmados en la constitución, y en caso dado deben tener una justificación congruente, una valoración juiciosa sobre la importancia de violar un principio constitucional para el nacimiento de una nueva norma.

La Constitución Política De Colombia contiene una gran cantidad de principios y de derechos fundamentales, y estos a su vez cumplen las dos funciones, de principio y de derecho fundamental, en materia tributaria la Constitución indica como obligación la aplicación de los principios de equidad, eficiencia y progresividad, y precisa la importancia de que el nacimiento del sistema tributario se base en estos, y de ser contrarios a estos sería inconstitucional a toda vista.

La igualdad por otra parte se encuentra implícita en toda la constitución y en su propia fundación, indicando que uno de los fines esenciales de un estado social de derecho es la igualdad, de esta manera los principios fundantes del derecho tributario en Colombia son la equidad, la igualdad, posesividad y eficiencia.

La igualdad se refiere a que todos son iguales ante la ley y las obligaciones tributarias, nadie será excluido, mejorado o desmejorado de una obligación tributaria por ningún motivo, todos asumirán las mismas cargas sin importar cualquier tipo de condición extraña o ajena; la equidad, afirma que todos pagaran y asumirán los gravámenes conforme a su capacidad económica, es decir, es obligación del Estado garantizar la valoración de las capacidades económicas de una persona al momento de imponer una carga tributaria, y delimita que quienes ganan más pagan más. La equidad se divide en dos partes, la primera la equidad horizontal y la segunda la equidad

vertical, la primera iguala a quienes tienen la misma capacidad de pago en un mismo nivel de imposición tributaria, en la segunda, busca que cada persona asuma su responsabilidad fiscal en concordancia con su capacidad adquisitiva. 34

La progresividad dicta que a medida que se aumentó o se disminuyen los ingresos se hace necesario ajusta la obligación de quien es directamente afecto, dando un justo dinamismo y sin permitir que se cree una normativa estática ya que esto perjudicaría no solo a quienes debe asumir la carga sino a la economía del Estado. Del mismo modo la eficiencia no es otra cosa que mitigar el riesgo de permitir desgastes innecesarios en el recaudo tributario, es decir, que se debe crear un sistema que permita una eficiente captación de recursos sin malgastar fondos y sin generar prejuicios injustos en los contribuyentes.

Ahora bien, la economía naranja como política económica propuesta por Ivan Duque y ahora aplicada dentro de su gobierno, busca la creación y desarrollo de sectores económicos diferentes a los tradicionales, impulsando la cultura, el arte y la creación intelectual, para ofrecer productos y servicios sostenibles y que ayuden al desarrollo económico de regiones que hacen uso de estas actividades para su sostenimiento.

La Economía Naranja se percibe como un conjunto de actividades que de forma concatenada consienten que el intelecto y las ideas que de este se derivan bienes y servicios en desarrollo de la cultura, y que su valor sea determinado por el contenido intelectual de propiedad individual, del mismo modo hace un gran aporte al incremento y mejoramiento del producto interno bruto, generando empleo y mejorando la plusvalía de los productos y servicios a nivel nacional, contribuyendo a la transformación de la productividad y la competitividad del mercado.

Conforme con esto, se tiene que la Economía Naranja es un modelo de desarrollo económico, que tiene como base de transformación social del país, el desarrollo de la diversidad cultural y la creatividad, desde las regiones.

Para el desarrollo de tal modelo económico se requieren sine quam herramientas para el desarrollo cultural, social y económico, dado que el mismo tiene su fundamento en las actividades de desarrollo y distribución de bienes y servicios culturales y la creatividad que tienden a proteger los derechos de la propiedad intelectual.

Dentro de esta política se encuentra, como parte del conjunto de actividades en aspiración de desarrollo, el turismo cultural. Este promueve el desarrollo turístico de las regiones mediante el aprovechamiento de los ecosistemas, la cultura y la historia de las comunidades que buscan mejorar sus condiciones socioeconómicas por medio de estas actividades.

El Gobierno de Colombia, ha implementado una reforma al párrafo 5 del artículo 240 del Estatuto Tributario, mediante la ley 2068 de 2020, de cara a fortalecer el crecimiento económico, con especial connotación de la economía naranja, por ello, con la reforma se busca tener una ruta de beneficios para el impulso y motivación de las partes dentro del turismo en Colombia, y esta como toda norma que modifica el Estatuto Tributario debe seguir el lineamiento de los principios de equidad e igualdad.

En las previsiones del Gobierno colombiano, se considera como parte integrante de la economía naranja, el sector del turismo con todos sus eslabones en el valor de producción, sin embargo, en la Ley 2068 de 2020 en su artículo 41, se desglosan oportunidades de acceso al beneficio de reducción en la renta del 32% al 9%, oportunidades o requisitos que segregan de toda posibilidad de participación a quienes no tienen capacidades económicas suficientes para cumplir los parámetros de los literales del párrafo 5.

Es entonces donde se evidencia dentro este análisis, que la reforma al parágrafo 5 del artículo 240 del Estatuto Tributario genera desigualdad e inequidad entre quienes hacen parte del sector turismo, más específicamente se divide en dos vulneraciones. La primera es sobre un mismo gremio dentro del sector, los hoteles, estos son en primer lugar a quienes está dirigida la modificación al parágrafo 5, es aquí donde nace el primer conflicto, los hoteles son quienes tiene acceso a los beneficios, pero únicamente quienes puedan costear reformas mejoras o construcciones de infraestructura nuevas. Como resultado de esto, los que pueden acceder a este beneficio son quienes poseen un musculo financiero suficiente para autosostenerse y realizar nuevas inversiones. La economía naranja plantea el desarrollo de los pequeños dueños de hoteles, hostales y moteles que prestan servicio de hospedaje a los turistas, pero realmente al aplicar a los beneficios deben asumir gastos con presupuestos con los que posiblemente no cuenten.

En segundo lugar, se crea una desigualdad e inequidad tributaria para quienes hacen parte del desarrollo económico pleno del turismo, es decir, los demás actores que son parte integral del sector turístico, y que desarrollan conforme a la economía naranja el turismo cultural. Ahora bien, las normas de beneficios y reducciones en la carga tributaria deben contener unos requisitos de aplicación para que el gobierno logre regular y recaudar de forma eficiente los impuestos para el correcto funcionamiento del Estado, sin embargo, esta es una primera muestra de violación de los principios constitucionales, en razón de generar una desigualdad tributaria de quienes realizan la misma actividad y deben asumir las mismas rentas.

La igualdad tributaria ha dicho que al ejercer una misma actividad económica hacen parte de un mismo régimen de tributación, y por ende deben pagar el mismo porcentaje de ingresos en los impuestos, quienes tiene mayores superficies e ingresos, así como quienes tiene recursos limitados y perciben menos ganancias, es decir, todos deberían pagar el 32% o el 9% anual de renta.

La Corte Constitucional, sin embargo, ha indicado que la diferencia en las cargas tributaria impuestas, distanciándose del principio de igualdad, no iría contra la constitución siempre que este esté debidamente justificado en el desarrollo nacional y en pro de la sociedad y de los colombianos, caso en el cual, no existe una justificación que tenga un sustento de necesidad y progreso para la sociedad, siendo directamente contrario al principio de igualdad.

Por otro lado, la equidad se ve vulnerada, ya que quienes ganan más estarían pagando menos, y quienes menos ganan estarían asumiendo una mayor carga. Quienes mayores posibilidades de acceder a los beneficios tienen son las grandes empresas hoteleras, inversionistas extranjeros o aquellos que tengan capacidad de altos créditos, logrando una reducción de la renta anual con mayores ingresos, de modo que la equidad tributaria no se visualiza en la aplicación de estos beneficios.

Ahora bien, se dijo que la eficiencia y la progresividad tributaria, son la forma en la que se aplica la equidad, dividiendo está en horizontal y vertical, esta última acoplándose más a lo pretendido por la igualdad, de manera que, al no ser aplicada la igualdad y la equidad, mucho menos lo serán la eficiencia y la progresividad.

De otro modo, y extendiendo el alcance los sujetos, el turismo cultural busca una sostenibilidad de aquellos quienes hacen parte del ejercicio del turismo nacional; y estos claramente no son solo los hoteles. La cadena del turismo es más amplia que solo aquellos

quienes prestan servicio de hospedaje, por ejemplo, encontramos que los guías de turismo, el transporte terrestre y aéreo, los parques y atracciones turísticas, las comunidades con culturas ancestrales, por mencionar algunos, son parte de un grupo sin el cual, el turismo no sería lo que es. 36

Si esto se tiene en cuenta, los hoteles no tendrían una amplia ocupación sin la promoción de las agencias de viajes, sin el trampista terrestre y aéreo, se reduciría la afluencia de turistas a los hoteles, y claro, sin los atractivos y guías turísticos, posiblemente no existiría una gran demanda de turistas y al mismo tiempo no ocuparían a gran escala los hoteles.

Entonces de esta gran cadena de actores y partícipes dentro del turismo, solo se generan incentivos de reducción de impuestos a los hoteles, y a quienes pueden tener nuevas inversiones o mejoras estructurales en sus establecimientos, de manera que existiría una doble violación a los principios de igualdad y equidad tributaria dentro del mismo gremio y dentro del mismo sector económico.

El párrafo 5, propone una reducción de 23% respecto a la renta anual común, es decir, la renta que se debe asumir en el caso de tener que hacer su declaración es del 32% anual para el periodo 2020, pero se reduce drásticamente del 32% al 9% en este párrafo; de entrada se nota una excesiva reducción en la carga tributaria, que aunque se pudiera llegar a justificar, implica desconocer la equidad e igualdad en el sentido de la variación tan extrema que se hace, ya que esta se hace con el fin de favorecer a toda una industria como tal en función de la economía naranja, sino que se incentiva a un sector que puede tener mayor capacidad económica como los son los hoteles, pero no todos los hoteles pueden participar de esto, solo aquellos que cumplan unas reglas específicas contenidas en este párrafo. Estamos frente a una inequidad general que si bien trata de justificarse no alcanza a lograrlo por la importante educación, y específica, porque dentro de los que se debería ver favorecidos se excluyen igualmente a los que menor capacidad tiene.

Se pretende favorecer al turismo nacional incentivando a los hoteles a mejorar y o a construir nuevos, con el beneficio de la reducción excesiva del 9% sobre la renta anual de ingresos, pero no se tiene en cuenta no solo a los pequeños hoteleros, sino que se excluyen otros actores como las agencias de viaje y el transporte de pasajeros nacional.

Así que, La justificación de la violación y el irrespeto a los principios de equidad e igualdad, así como los demás en materia tributaria no es suficiente, ya que genera más desigualdad y la mala distribución de la riqueza en el pueblo. Por lo que no hay aplicación ni valoración alguna por los principios constitucionales de igualdad y equidad, dentro del artículo 41 de la ley 2068 de 2020 que modifica el párrafo 5 del artículo 240 del Estatuto Tributario.

- Actualícese. (8 de abril de 2014). Definición y principios del sistema tributario. Recuperado, de Atualícese.com: <https://actualicese.com/2014/04/08/definicion-y-principiosdel-sistema-tributario/>
- Alexy, Robert (2008). El concepto y la naturaleza del derecho (Traductor Bernal Pulido, Carlos). Madrid, España: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales.
- ANATO. (2020). Recuperado de <https://anato.org/>
- Ascanio, Alfredo. (2012) Economía del turismo: técnicas y procedimientos de valoración. Bogotá, Colombia: Ediciones de la U.
- ASOTRANS (2016). Recuperado de <https://www.asotrans.org/>
- Aumento en ingresos nominales de agencias de viajes reafirma aporte del turismo al crecimiento económico: Min Comercio (2019). Recuperado de <https://www.mincit.gov.co/prensa/noticias/turismo/aumento-en-ingresos-nominales-de-agencias-de-viajet>
- Ávila, Humberto. (2011) Teoría de los principios. Madrid, España: Ediciones Marcial Pons.
- Barbosa, Martha Elizabeth (2007). La política del turismo cultural y el diseño de producto turístico para el turismo cultural. Caso: corredor turístico Bogotá-Boyacá-Santander. Revista Escuela de Administración de Negocios, (60),105-122. [fecha de Consulta 22 de noviembre de 2020]. ISSN: 0120-8160. Recuperado de <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=206/20606006>
- Bermúdez, B. William, Morales, Juan C. (2012). Cuestiones Políticas Vol.28 N°48: Estado Social de Derecho: Consideraciones sobre su trayectoria histórica en Colombia a partir de 1991, [versión DX Reader]. Recuperado de <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r30193.pdf>.
- Bernal Pulido, Carlos. (2005) El derecho de los derechos: escritos sobre la aplicación de los derechos fundamentales. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Bravo, A. Juan Rafael (1997). Nociones fundamentales de derecho tributario (2da edición). Bogotá, Colombia: editorial universidad del rosario.
- Buitrago, R. Felipe, Duque, M, Ivan. (2013). La economía naranja una oportunidad infinita [versión DX Reader]. Recuperado de <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/La-Econom%C3%ADa-Naranja-Una-oportunidad-infinita.pdf>

Caracol radio. (2019). María Claudia Lacouture: Turismo naranja. Recuperado de 38
https://caracol.com.co/radio/2019/03/29/economia/1553863289_218863.html/

CNN español. (2018). ¿Qué es la economía naranja que promueve el gobierno de Ivan Duque en Colombia? Recuperado de <https://cnnespanol.cnn.com/2018/10/25/que-es-la-economia-naranja-que-promueve-el-gobierno-de-ivan-duque-en-colombia/>

Conferencia mundial sobre las políticas culturales, (1982). DECLARACIÓN DE MÉXICO SOBRE LAS POLÍTICAS CULTURALES México d.f., México. Recuperado de <https://www.economianaranja.gov.co/media/e55bnvww/conferencia-mundial-sobre-las-poli-ticas-culturales-1982-mondiacult.pdf>

Constitución política de Colombia. (1991). Recuperad de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html

Constitución política de Colombia. Art 2 (1991). Recuperad de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html

Constitución Política de Colombia. Art 363 (1991). Constitución política de Colombia. (1991). Recuperad de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html

Corte Constitucional. Sentencia C-1060A/00, Expediente D-2975. (C.P. Lucy Cruz De Quiñones 8 de octubre de 2001). Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/c-1060a-01.htm>

Corte Constitucional. Sentencia C-188/98, Expediente D-1856. (M.P José Gregorio Hernández Galindo 6 de mayo de 1998). Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1998/C-188-98.htm#:~:text=C%2D188%2D98%20Corte%20Constitucional%20de%20Colombia&text=El%20legislador%20goza%20de%20autonom%C3%ADa,manera%20expresa%2C%20prev%C3%A9%20la%20figura.>

Corte Constitucional. Sentencia C-388/16, Expediente D-11035. (MP Alejandro Linares Cantillo 27 de julio de 2016). Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2016/C-388-16.htm>

Corte Constitucional. Sentencia C-426/05, Expediente D-5419. (M.P Marco Gerardo Monroy Cabra 26 de abril de 2005). Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2005/C-426-05.htm>

Corte Constitucional. Sentencia C-481/19, Expediente D-13207. (M.P. Alejandro Linares Cantillo 16 de octubre de 2019). Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/C-481-19.htm>

Corte Constitucional. Sentencia C-606/19, Expediente D-11988. (M.P Alejandro Linares Cantillo 11 de diciembre de 2019). Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/C-606-19.htm>

Corte Constitucional. Sentencia C-643/02, Expediente D-3880. (M.P Jaime Córdoba Triviño 5 de diciembre de 1996). Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1996/C-690-96.htm>

Corte Constitucional. Sentencia C-690/96, Expediente D-1353. (M.P Alejandro Martínez Caballero 5 de diciembre de 1996). Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1996/C-690-96.htm>

Corte Constitucional. Sentencia C-734/02, Expediente D-3943. (M.P Manuel José Cepeda Espinosa 10 de septiembre de 2002). Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2002/C-734-02.htm>

Corte Constitucional. Sentencia C-776/03, Expediente D-4429. (M.P Manuel José Cepeda Espinosa 9 de septiembre de 2003). Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2002/C-734-02.htm>

Corte Constitucional. Sentencia SU-747/98, Expediente T-152455. (M.P Eduardo Cifuentes Muñoz 2 de diciembre de 1998). Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1998/SU747-98.htm>

COTELCO. (2019). Recuperado de <https://www.cotelco.org/quienes-somos>

De Duque, Isabel. (2001) La cadena de valor en turismo. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia.

Díaz Sandoval, Marcela. (2020). Las cifras récord que el 2019 le dejó al turismo en Colombia. El espectador. Recuperado de <https://www.elespectador.com/especiales/mundo-destinos/las-cifras-record-que-el-2019-le-dejo-al-turismo-en-colombia-articulo-906186/>

Díaz, Elías. (1996) Filosofía política II: Teoría del estado. Madrid, España: Editorial Trotta.

Duque M, Ivan y Buitrago, Pedro y BID. (2013) La economía naranja: una oportunidad infinita. Editor: Inter-American Development Bank.

Duque M, Ivan. (2015) Efecto Naranja. Barcelona, España: Grupo Planeta Spain

Economipedia. (2020). Sector turismo. Recuperada de <https://economipedia.com/definiciones/sector-turistico.html>

- El transporte terrestre de pasajeros crecería 8% este año (2019). Revista portafolio. 40
Recuperado de <https://www.portafolio.co/economia/el-transporte-terrestre-de-pasajeros-creceria-8-este-ano-533350>
- Elías Hernández, Héctor. (2015) Los principios generales del derecho en el ordenamiento jurídico colombiano: el abuso del derecho. Bucaramanga, Colombia: U. Industrial de Santander
- Estrada Vélez, Sergio. (2016) Los principios generales del derecho en el artículo 230 de la Constitución Política. ¿Normas morales o normas jurídicas? Medellín, Colombia: universidad de Medellín.
- Fondo Nacional del Turismo FONTUR COLOMBIA. (2020). Quienes somos. Recuperada de <https://fontur.com.co/corporativo/naturaleza-juridica/9>
- García Novoa, Cesar. (2012) El concepto del tributo. Buenos Aires, Argentina: Marcial Pons, Ediciones De Argentina.
- Gianni, Achile. (1957) Instituciones Derecho Tributario 7ª edición. Madrid, España: Editorial Medina.
- Hans, Kelsen. (2012). Teoría pura del derecho. Bogotá, Colombia: Editorial Unión Ltda.
- Hernán, Valencia R. (2018). Nomoárquica, principalista jurídica o filosofía y ciencia de los principios generales del derecho. Medellín, Colombia: Librería jurídica Sánchez R. Ltda.
- Hernández, H. E. (2013). los principios generales del derecho en el ordenamiento jurídico colombiano: criterios para la configuración del abuso del derecho. Revista UIS humanidades, Vol. 41 No 2,123-137. Recuperado de <https://revistas.uis.edu.co/index.php/revistahumanidades/article/view/4935/5050>
- Índice de costos del transporte intermunicipal de pasajeros (ICTIP) (2020). Recuperado de <https://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/transporte/indice-de-costos-del-transporte-intermunicipal-de-pasajeros-ictip>
- Insignares, Roberto. (2003) Estudios de derecho constitucional tributario. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Insignares, Roberto. (2015) Los principios constitucionales del sistema tributario, en la obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Law, David S, Versteeg, Mila (2018). Constituciones aparentes (Trad. María José Viana Cleves). Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia.

Lewin, A. (2002) Principios constitucionales del derecho tributario: análisis de la 41 jurisprudencia de la corte constitucional, 1992-2001. Bogotá, Colombia: Universidad de los Andes.

Ley 1558. Diario oficial No. 48.487 congreso de la república de Colombia, Bogotá, Colombia, junio de 2012.

Ley 1819. Diario oficial No. 50101 congreso de la república de Colombia, Bogotá, Colombia, diciembre de 2016. Recuperado de http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html

Ley 1943. Diario oficial No. 50820 congreso de la república de Colombia, Bogotá, Colombia, diciembre de 2018. Recuperado de http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1943_2018.html

Ley 2010. Diario oficial No. 51179 congreso de la república de Colombia, Bogotá, Colombia, diciembre de 2019. Recuperado de http://secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_2010_2019.html#:~:text=Por%20medio%20de%20la%20cual,2018%20y%20se%20dictan%20otras

Ley de crecimiento económico aspectos relevantes (2020), [versión DX Reader]. Recuperado de <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/co/pdf/2020/02/libro-ley-de-crecimiento-2010-de-2019.pdf>

Manrique Reyes, Alfredo. (2010) Fundamentos de la organización y del funcionamiento del Estado Colombiano. Bogotá, Colombia: Universidad del Rosario.

Massone, Pedro. (2016) Principios de derecho tributario: Aplicación y extinción de impuestos. Chile: Thomson Reuters.

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo Micit. (2020) ¿qué es el registro nacional del turismo? Recuperado de <https://www.mincit.gov.co/minturismo/analisis-sectorial-y-promocion/registro-nacional-de-turismo/%C2%BFque-es-el-registro-nacional-de-turismo>

Ministerio de cultura, vice ministerio de la creatividad y la economía naranja. (2020). Política integral economía naranja Colombia [versión DX Reader]. Recuperado de <https://www.economianaranja.gov.co/media/44plbwkr/bases-conceptuales-econom%C3%ADa-naranja.pdf>

Ministerio de cultura, vice ministerio de la creatividad y la economía naranja. (2020). Política integral economía naranja Colombia [versión DX Reader]. Recuperado de <https://www.economianaranja.gov.co/media/y40abohn/poli-tica-integral-economia-naranja.pdf>

Moncayo, Víctor M. (2004) El leviatán derrotado: reflexión sobre teoría del Estado y el caso colombiano. Universidad de Michigan, USA: editorial Norma. 42

Muestra mensual de hoteles (MMH) (2020). Recuperado de <https://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/servicios/muestra-mensual-de-hoteles-mmh>

Muestra trimestral de agencias de viaje (MTA) (2020). Recuperado de <https://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/servicios/muestra-trimestral-de-agencias-de-viajes-mtav>

Olano García, Hernán A. (2002) Preguntas y respuestas de derecho constitucional colombiano y teoría general del estado. Bogotá, Colombia: Ediciones Doctrina y ley.

Osorio y Rozo. (2014). Turismo y cultura: retos y perspectivas en América Latina. Recuperado de <https://books.google.com.co/books?hl=es&lr=&id=RZzaAwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA15&dq=turismo+cultural+en+colombia&ots=SFLqmw0jJR&sig=UaDmt1WvwT-mO1vR6PTnnHZAIGQ#v=onepage&q&f=false>

Peña, Lorenzo. (2019) Visión lógica del derecho: una defensa del racionalismo jurídico. Editor: Plaza Valdez.

Piza, Jorge Roberto. (2015) La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales. Bogotá, Colombia: Editorial universidad del rosario

Piza, Julio y Sánchez, Cesar. (2018) Reflexiones sobre la jurisprudencia y doctrina tributaria. Bogotá, Colombia: Universidad Externado De Colombia.

Plazas vega, Mauricio A. (2017) Derecho de la hacienda pública y derecho tributario. Bogotá, Colombia: EDITORIAL TEMIS S. A.

Pollack, M. y A. García (2004), “Crecimiento, competitividad y equidad: rol del sector financiero”, serie Financiamiento del Desarrollo, N° 147 (LC/L.2142-P), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), noviembre. Recuperado de https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5132/1/S045402_es.pdf

Quinche R, Manuel F. (2009) Derecho constitucional colombiano de la carta de 1991 y sus reformas: tercera edición. Bogotá, Colombia: Universidad del Rosario.

Ramos Huertas, Roció. (2012) Responsabilidad del legislador en Colombia por derogación de normas tributarias. Bogotá, Colombia: Editorial universidad del rosario.

Real academia española. Principio. Recuperado, de <https://dle.rae.es/principio>.

Sanín, G. Juan Esteban (2020) Los rasgos principales de la Ley de Crecimiento Económico. Periódico el Mundo. Recuperado de <https://www.elmundo.com/noticia/Los-rasgos-principales-de-la-Ley-de-Crecimiento-Economico/378464>

Sarama, M. Camilo, Galeano, D. Laura (2020). Reforma tributaria comentada ley de crecimiento económico (L. 2010/2019) análisis de las modificaciones frente a la ley 1943 de 2018. Bogotá, Colombia: Legis S.A.

Transporte aéreo incrementó en 9.1% los pasajeros movilizados en el país en 2019 (2020). Revista semana. Recuperado de <https://www.semana.com/economia/articulo/transporte-aereo-incremento-en-91-los-pasajeros-movilizados-en-el-pais-en-2019/653113#:~:text=27%3A00%20PM-,Transporte%20a%C3%A9reo%20increment%C3%B3%20en%209.1%25%20los%20pasajeros,en%20el%20pa%C3%ADs%20en%202019&text=En%20el%20a%C3%B1o%202019%20los,9.1%25%20respecto%20al%20a%C3%B1o%202018.>

Tresserras, Jordi, (2015). El turismo naranja: el color del turismo cultural y creativo. Rumbo a una alianza estratégica entre los sectores cultural y turístico. Recuperado de https://www.hosteltur.com/comunidad/004289_el-turismo-naranja-el-color-del-turismo-cultural-y-creativo-rumbo-a-una-alianza-estrategica-entre-los-sectores-cultural-y-turistico.html

Uckmar, V. (2002) Principios comunes del derecho constitucional tributario. Bogotá, Colombia: Temis.

UNESCO, convención SOBRE LA PROTECCIÓN Y LA PROMOCIÓN DE LA DIVERSIDAD DE LAS EXPRESIONES CULTURALES, (2005). París, Francia. Recuperado de <https://www.economianaranja.gov.co/media/f33j4g0i/convencio-n-unesco-de-2005-sobre-la-proteccio-n-y-promocio-n-de-la-diversidad-de-las-expresiones-culturales.pdf>

Upegui Mejía, J. (1). Principios constitucionales del derecho tributario en Colombia y México. Revista De Derecho Fiscal, (5). Recuperado de <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2747>

Varisco, Cristina. (2015). La cadena productiva del turismo, universidad nacional de mar de plata, 59-85. Recuperado de <http://nulan.mdp.edu.ar/2402/1/varisco.2015.pdf>

Vela, Bernardo. (2010) Contribución al debate sobre la formación del Estado Colombiano en el siglo XIX. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia.

Younes M, Diego. (2006) Derecho constitucional colombiano. Bogotá, Colombia: Grupo Editorial Ibáñez. 44